

DIE BESCHWER
IM FORMELLEN STEUERRECHT

von
Wolfgang Hahn
aus Bückeburg

1973 № 63

DIE BESCHWER IM FORMELLEN STEUERRECHT

**Inaugural-Dissertation
der Juristischen Fakultät
der Friedrich-Alexander-Universität
Erlangen-Nürnberg**

**vorgelegt von
Wolfgang Hahn
aus Bückeburg**

DIE BESCHWERE
IM FORMALEN STEUERRECHT

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des Grades
des Philosophen
Eingereicht



Referent: Professor Dr. Walter Schick

Tag der mündlichen Prüfung: 23.1.1973

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Abkürzungsverzeichnis	VII
Erster Teil: Die Bedeutung der Beschwer	1
A Wesen der Beschwer	1
I Begriff und Zweck der Beschwer	1
II Historische Entwicklung der Beschwer	2
B Anwendungsgebiete der Beschwer	4
I Beschwer im Zivilprozeß	5
1) Formelle Beschwer	5
2) Materielle Beschwer	6
3) Verknüpfung von formeller und materieller Beschwer	7
II Beschwer in anderen Verfahrensordnungen der ordentlichen Gerichtsbarkeit	8
1) Strafprozeßordnung	8
2) Freiwillige Gerichtsbarkeit	9
III Beschwer im öffentlichen Recht	10
1) Verfassungsrechtliche Verankerung der Beschwer	10
2) Beschwer im allgemeinen Verwaltungsrecht	12
3) Beschwer im Sozialrecht	13
4) Beschwer im Steuerrecht	14
a) Gesetzliche Grundlagen	14
b) Entwicklung der Beschwer im Steuerrecht	14
C Bedeutung der Beschwer im formellen Steuerrecht	19
I Beschwer im Klageverfahren	19
1) Beschwer und Klagebefugnis nach § 40 Abs.2 FGO	20
a) Aufgabe der Klagebefugnis	20
b) Verständnis der Klagebefugnis	21

	Seite
aa) Möglichkeitstheorie	22
bb) Schlüssigkeitstheorie	23
cc) Behauptungstheorie	25
dd) Ein Scheinproblem?	25
ee) Stellung der Rechtsprechung	28
c) Beschwer als Element der Klagebefugnis	29
aa) Verwendbarkeit der Beschwer	32
(1) Beschwer und Rechtsverletzung	33
(2) Anforderungen an das Vorliegen der Beschwer	35
(3) Anforderungen an die Behauptung der Rechtswidrigkeit	38
(4) Das notwendige klägerische Vorbringen	39
bb) Verwendung der Beschwer als Klagevor- aussetzung	42
cc) Formelle oder materielle Beschwer?	44
d) Beschwer und Rechtsschutzbedürfnis	46
e) Beschwer und Aktivlegitimation	49
f) Beschwer in Sonderfällen der Klagebefugnis	51
2) Beschwer und Klagebefugnis nach § 41 Abs.1 FGO	53
II Beschwer im Vorverfahren	54
III Beschwer im Rechtsmittelverfahren	58
1) Revision	58
a) Erfordernis der Rechtsmittelbeschwer	58
b) Formelle oder materielle Rechtsmittel- beschwer	60
c) Rechtsmittelbeschwer und Rechtsschutzbe- dürfnis	62
2) Beschwerde	64
3) Sonstige Rechtsmittel	66
IV Beschwer und Verfassungsbeschwerde	66
V Zusammenfassung	70

	Seite
Zweiter Teil: Die Beschwerdegründe im Steuerrecht	72
A Beschwer durch Steuerverwaltungsakte	72
I Der beschwerende Teil des Steuerverwaltungsaktes	74
1) Der Ausspruch des Steuerverwaltungsaktes	75
a) Belastende Steuerverwaltungsakte	75
b) Begünstigende Steuerverwaltungsakte	75
c) Unterlassene Steuerverwaltungsakte	76
d) Beschwerneutraler Ausspruch	76
2) Die Gründe des Steuerverwaltungsaktes	77
II Der durch einen Steuerverwaltungsakt Beschwerte	79
B Beschwer durch Steuerbescheide	82
I Beschwer durch das Ergebnis des Steuerbescheides (direkte Beschwer)	82
II Beschwer bei Steuerbescheiden auf Null und Frei- stellungsbescheiden	86
1) Der Ausspruch	86
2) Die Bejahung der Steuerpflicht in den Gründen	88
III Beschwer durch die Gründe des Steuerbescheides (indirekte Beschwer)	94
1) Die zu niedrige Steuerfestsetzung	96
2) Die Auswirkungen als Beschwergrund	98
3) Das Wertverhältnis zwischen direktem Vorteil und indirektem Nachteil	99
IV Die Arten der indirekten Beschwer	100
1) Steuerrechtliche Auswirkungen	100
a) Auswirkungen innerhalb der gleichen Steuer- art	102
aa) Auswirkungen infolge des Bilanzzusammen- hangs	102
bb) Auswirkungen infolge Verlustabzugs (§ 10 d EStG)	115
cc) Auswirkungen infolge nicht entnommenen Gewinns (§ 10 a EStG)	123

	Seite
b) Auswirkungen auf andere Steuern	128
aa) Gewerbesteuerliche Auswirkungen der Einkommensteuer	129
bb) Kapitalertragsteuerliche Auswirkungen der Körperschaftsteuer	136
cc) Einkommensteuerliche Auswirkungen bei der Schenkungsteuer	137
dd) Auswirkungen der DM-Eröffnungsbilanz	138
ee) Auswirkungen bei Lastenausgleichsabgaben	138
ff) Sonstige Einzelfälle	139
2) Auswirkungen nichtsteuerlicher Art	140
a) Auswirkungen auf außersteuerliche Rechtsgebiete	140
b) Wirtschaftliche Auswirkungen	144
V Beschwer bei der Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen	144
C Beschwer durch Grundlagenbescheide	151
I Beschwer durch das Ergebnis der Feststellung	153
1) Beschwer durch die Höhe der Feststellung	155
a) Gewinnfeststellungsbescheide	156
aa) Beschwer durch zu hohe Gewinnfeststellung	157
(1) Bei festgesetztem positiven Gewinn	157
(2) Bei festgesetztem negativen Gewinn (Verlust)	158
bb) Beschwer durch zu niedrige Gewinnfeststellung	163
b) Einheitswertbescheide	164
2) Beschwer durch sonstige Feststellungen	170
a) Artfeststellungen	170
b) Feststellung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung	174
c) Beteiligtenfeststellung	174
aa) Positive Beteiligtenfeststellung	174
bb) Negative Beteiligtenfeststellung	177
d) Zurechnungsfeststellung (§ 216 Abs.1 Nr.2 AO)	178

	Seite
II Beschwer durch die Gründe der Feststellung	180
III Beschwer bei Folgebescheiden	182
D Beschwer durch sonstige Steuerverwaltungsakte, insbesondere Haftungsbescheide	183
E Beschwer durch Einspruchs- oder Beschwerde- entscheidung	187
1) Beschwer bei unzulässiger Einspruchsent- scheidung	188
2) Erstmalige Beschwerde eines Dritten	190
F Verfahrensrechtliche Grenzen der indirekten Beschwer	190
I Die reformatio in peius im Vorverfahren	192
II Das Verbot der reformatio in peius im finanz- gerichtlichen Verfahren	192
1) Das Verhältnis von Verböserungsverbot, Streitgegenstand und direkter Beschwer	194
2) Folgerungen für die indirekte Beschwer	196
G Veränderungen der Beschwer	199
I Vor Klageerhebung	199
1) Änderung des Steuerverwaltungsaktes	200
a) Änderung eines anfechtbaren Steuerver- waltungsaktes	200
b) Änderung eines unanfechtbaren Steuerver- waltungsaktes	201
aa) Änderung zuungunsten des Steuerpflichti- gen	202
bb) Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen	204
2) Sonstige Veränderungsgründe	206
II Nach Klageerhebung	207
1) Gründe für den Wegfall der Beschwer	207
2) Prozessuale Folgen des Wegfalls der Beschwer (Erledigung der Hauptsache)	210
3) Teilweiser Wegfall der Beschwer	212
4) Beschwer bei dem Feststellungsantrag nach § 100 Abs.1 S.4 FGO	213

	Seite
H Beschwerde durch Kostenentscheidungen	215
I Beschwerde durch die Kostenentscheidung im Vorverfahren	215
II Beschwerde durch die finanzgerichtliche Kosten- entscheidung	217
J Beschwerde und Streitwert	218
I Die Bedeutung der Beschwerde für den Streitwert	218
1) Streitwert bei direkter Beschwerde	220
2) Streitwert bei indirekter Beschwerde	222
3) Streitwert bei fehlender Beschwerde	224
II Beschwerde durch die Streitwertfestsetzung	225
1) Streitwertfestsetzung im Vorverfahren	225
2) Streitwertfestsetzung im finanzgerichtlichen Verfahren	226
K Kurze Zusammenfassung	229
Literaturverzeichnis	XII
A Kommentare	XII
B Lehrbücher und Monographien	XV
C Aufsätze und Urteilsanmerkungen in Zeitschriften sonstigen Periodica	XVIII
Rechtsprechungsverzeichnis	XXVII

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
a.E.	am Ende
a.F.	alter Fassung
Afa	Absetzung für Abnutzung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AÖR	Archiv für Öffentliches Recht
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AZO	Allgemeine Zollordnung
BAG	Bundesarbeitsgericht
BayVBl	Bayerisches Verwaltungsblatt
BayKirchStG	Bayerisches Kirchensteuergesetz
BayVerf	Bayerische Verfassung
BayVerfGH	Bayerischer Verfassungsgerichtshof
BayVerfGHG	Bayerisches Gesetz über den Verfassungsgerichtshof
BB	Der Betriebsberater
Bd.	Band
Beil.	Beilage
BerlinFG	Berlinförderungsgesetz
BewÄndG	Gesetz zur Änderung des Bewertungsgesetzes
BewDV	Durchführungsverordnung zum Bewertungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungssammlung des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch

- VIII -

BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Bundesgerichtshof in Strafsachen
BGHZ	Bundesgerichtshof in Zivilsachen
BRAGebO	Bundesrechtsanwaltsgebührenordnung
BSG	Bundessozialgericht
BSGE	Entscheidungssammlung des Bundes- sozialgerichts
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungssammlung des Bundes- verfassungsgerichts
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungssammlung des Bundesver- waltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
Diss.	Dissertation
DM	Deutsche Mark
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DOK	Die Ortskrankenkasse
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRu	Deutsche Steuerrundschau
DStZ A	Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A
DStZ B	Deutsche Steuerzeitung Eildienst
DVB1	Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGRealStG	Einführungsgesetz zum Realsteuergesetz
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ESTDV	Durchführungsverordnung zum Einkommen- steuergesetz
EstG	Einkommensteuergesetz

f., ff.	folgend, folgende
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FGG	Gesetz über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GKG	Gerichtskostengesetz
Gr.S.	Großer Senat
GrStG	Grundsteuergesetz
Hess.	Hessisch
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
h.M.	herrschende Meinung
HS	Halbsatz
HwStR	Handwörterbuch des Steuerrechts
i.d.F.	in der Fassung
i.S.d.	im Sinne des (der)
i.V.m.	in Verbindung mit
JuS	Juristische Schulung
JZ	Juristenzeitung
KostO	Kostenordnung
KStDV	Durchführungsverordnung zum Körperschaftsteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStZ	Kommunale Steuerzeitschrift

LAG	Lastenausgleichsgesetz
Lfg.	Lieferung
LStDV	Lohnsteuerdurchführungsverordnung
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue Fassung
Nieders., Nds.	Niedersächsisch
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
n.rkr.	nicht rechtskräftig
nrw.	nordrhein-westfälisch
n.v.	nicht veröffentlicht
NW	Nordrhein-Westfalen
o.Verf.	ohne Verfasser
OVG	Oberverwaltungsgericht
R.	Rechtspruch
RAO	Reichsabgabenordnung
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungssammlung des Reichsfinanzhofs
RGBl	Reichsgesetzblatt
RStBl	Reichssteuerverordnungsblatt
S.	Seite
s.	siehe
SGG	Sozialgerichtsgesetz
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StB	Der Steuerberater
StPO	Strafprozeßordnung
SGb	Die Sozialgerichtsbarkeit

StbJb	Steuerberaterjahrbuch
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	Steuer und Wirtschaft
StWa	Steuerwarte
StZBl	Steuer- und Zollblatt
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
Tz.	Textziffer
u.U.	unter Umständen
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	von, vom
VerwArch	Verwaltungsarchiv
VG	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
z.B.	zum Beispiel
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchs- steuern
ZG	Zollgesetz
ZPO	Zivilprozeßordnung
ZZP	Zeitschrift für Zivilprozeß

Erster Teil: Die Bedeutung der Beschwer

A Das Wesen der Beschwer

Die Beschwer läßt sich aus keiner der heutigen Verfahrensordnungen mehr fortdenken. Ihr fällt im gesamten formellen Recht eine bedeutende Aufgabe zu, durch ihre Existenz einerseits im Zusammenspiel mit den übrigen Voraussetzungen zur Gewährleistung des Rechtsschutzes überhaupt beizutragen und andererseits auch die Schranken des Rechtsschutzes mit festzulegen, indem der Beschwer bei der Ausgestaltung eines individuellen Rechtsschutzes ein nicht geringer Anteil zukommt. Ziel der Arbeit ist es, die Bedeutung der Beschwer auf dem Gebiet des formellen Steuerrechts, also im finanzbehördlichen und finanzgerichtlichen Rechtsschutzverfahren aufzuzeigen.

I Begriff und Zweck der Beschwer

Unter der Beschwer ist das nachteilige Betroffensein durch eine Maßnahme zu verstehen. Der Begriff der Beschwer findet sich sowohl im materiellen¹⁾ als auch im formellen Recht²⁾. Ihre Grundlage hat die Beschwer im materiellen Recht, ihre Bedeutung dagegen im Verfahrensrecht. Die Beschwer resultiert aus der Festsetzung einer Verpflichtung in einem verfahrensmäßigen Akt. Dieser Akt ist im Zivilrecht beispielsweise das eine zivilrechtliche Verpflichtung aussprechende Urteil, im öffentlichen Recht der eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung festsetzende Akt der Exekutive.

1) vgl. z.B. die Beschwer des Erben durch ein Vermächtnis, §§ 2147 ff. BGB

2) s. dazu ausführlich unten S. 4 ff.

Allgemein bedeutet die Beschwer, daß die Maßnahme, die angefochten werden soll, ungünstig für denjenigen ist, der dagegen einen Rechtsbehelf ergreift³⁾. Der Sinn der Institution der Beschwer ist, Rechtsschutz nur demjenigen zu gewähren, der durch die vorangegangene Maßnahme überhaupt benachteiligt "beschwert" ist. Denn wenn der Rechtsbehelfsführer gar nicht nachteilig betroffen ist, etwa weil er schon alles bekommen hat, was er wollte, wäre eine Beschreitung des Rechtsweges nicht sinnvoll, weder für das angegangene Gericht, das den Kläger nicht noch günstiger stellen kann, noch für den Kläger selbst, der, da ja nicht irgendwie beeinträchtigt, normalerweise kein "Interesse" an einer weiteren Verfolgung der Sache haben kann.

Damit wird zweierlei deutlich: einerseits hängt die Inanspruchnahme des Rechtsweges von einem besonderen Interesse des Rechtssuchenden ab; andererseits soll ein Gericht nur dann tätig werden, wenn es die Möglichkeit hat, eine eigenständige Entscheidung zu treffen, indem es dem Kläger Recht verschaffen kann, was ihm vorher versagt war. Dazu muß aber für das Gericht noch relevanter Prozeßstoff vorhanden sein. Ob das der Fall ist, hängt von der Beschwer des Rechtsbehelfsführers ab.

II Die historische Entwicklung der Beschwer

Das Verständnis der Beschwer soll erleichtert werden durch einen kurzen Abriß ihrer geschichtlichen Entwicklung⁴⁾.

Da die Verwaltungsgerichtsbarkeit sich erst in neuerer

3) Creifelds, Rechtswörterbuch S.166
Der "Rechtsbehelf" wird dabei als Oberbegriff verstanden und umfaßt somit auch die "Rechtsmittel".

4) vgl. dazu ausführlich Weissmann, Beschwer als Berufungsvoraussetzung S.5 ff.
Rudolph, Wesen der Beschwer, S.13 ff.

Zeit verselbständigte, muß für die davorliegenden Zeiträume auf die ordentliche Gerichtsbarkeit zurückgegriffen werden. Ohne daß der Begriff der Beschwer bereits verwandt wurde, setzte die im nachklassischen römischen Recht eingeführte *apellatio* ein rechtlich anerkanntes Interesse voraus, das demjenigen zugebilligt wurde, der sich durch das anzufechtende Urteil benachteiligt fühlte⁵⁾. Das kanonische Recht beschreibt das Interesse des Apellanten näher durch "*vel a gravamine vel iniusta condemnatione*"⁶⁾.

Während dem germanischen und älteren deutschen Recht ein Instanzenzug und damit auch das Rechtsinstitut der Beschwer fremd war⁷⁾, kam es mit der Rezeption zu einer Übernahme von Grundsätzen des römischen Rechts in das deutsche Verfahren. So taucht die Abhängigkeit der Berufung (*apellatio*) von einer Beschwerdesumme (*summa gravaminis*) in einer Reihe von Prozeßordnungen auf⁸⁾, nicht aber in der ursprünglichen Fassung der deutschen Zivilprozeßordnung von 1879. Das bedeutet aber keinen Bruch mit dem bisherigen Recht, denn die ZPO machte die Zulässigkeit der Revision schon immer von einem bestimmten Betrag übersteigenden Wert des Beschwerdegegenstandes⁹⁾ abhängig, eine Beschränkung der Berufung durch Einführung einer Berufungssumme existiert seit 1915¹⁰⁾.

Der Beschwerdewert ist nur eine besondere Ausprägung des allgemeinen Grundsatzes, daß Rechtsmittel grundsätzlich

5) Mac. D 49, 1, 4, 2; 49, 4, 2, 1; Ulp. D. 49, 5, 1 pr. Kaser, Das römische Zivilprozeßrecht, S.401 f.

6) Cap. 38 X de apell. 2, 28

7) Conrad, Deutsche Rechtsgeschichte, Bd.I, S.44, 508 Ohndorf, Beschwer im Zivilprozeßrecht, S.23

8) Kammergerichtsordnung von 1521, Tit. 24
Preußische Allgemeine Gerichtsordnung vom 6.7.1793, I 14 § 3; Pr. Württembergisches Edikt v. 1818, § 152
Nassauische Prozeßordnung von 1822, § 100
Prozeßordnung für das Königreich Hannover von 1850, § 392
Badische Prozeßordnung von 1851, §§ 1126, 1127

9) § 508 ZPO i.d.F. v. 30.1.1877

10) durch VO v. 9.9.1915 (RGBl I 562)

Zur *summa gravaminis* in der heutigen Fassung vgl.
§§ 511 a, 546, 567 Abs.2

von einer Beschwerde ("gravamen") des Rechtsmittelklägers abhängig sind, anderenfalls das Rechtsmittel unzulässig ist. Die Anknüpfung an einen Beschwerdewert widerlegt nicht, sondern bestätigt, daß für jede Berufung, Revision oder Beschwerde der ZPO eine Beschwerde des Rechtsmittelklägers erforderlich ist¹¹⁾. Es bleibt somit festzuhalten, daß die ZPO nach einhelliger Meinung¹²⁾ für jedes Rechtsmittel eine Beschwerde voraussetzt.

In der weiteren Ausdehnung des Rechtsschutzes durch die Schaffung und allmähliche Verselbständigung der allgemeinen Verwaltungsgerichtsbarkeit seit dem 19. Jahrhundert griff man auf die Verfahrensgrundsätze der Zivilgerichtsbarkeit zurück¹³⁾. Ein Prozeß - auch der erstinstanzliche - wurde in jedem Fall nur eingeleitet, wenn der Kläger eine Beschwerde wahrscheinlich machte¹⁴⁾.

B Die Anwendungsgebiete der Beschwer

Um zu einem richtigen Verständnis von Aufgabe und Bedeutung der Beschwer insbesondere im Hinblick auf das formelle Steuerrecht zu gelangen, sollen in der folgenden Untersuchung zunächst die verschiedenen Rechtsgebiete insoweit aufgezeigt werden, als in ihnen die Beschwer verwandt wird.

11) Bettermann, Beschwer als Rechtsmittelvoraussetzung, ZZP 82, 24 ff. (27)
Brox, Beschwer als Rechtsmittelvoraussetzung, ZZP 81, 379 ff. (382)

12) vgl. Baur, Festschrift für Lent, S.2 ff. m.w.N.

13) Stich, Beschwer im Verwaltungsprozeß, S.11 f.

14) Erichsen, Verwaltungsrechtsgeschichtliche Grundlagen, S. 79 m.w.N., S.258 ff.

I Die Beschwer im Zivilprozeß

Hier soll die Frage gestellt werden, wie die Rechtsprechung und die Zivilprozeßrechtswissenschaft das bisher nur recht allgemein aufgerissene Rechtsinstitut der Beschwer dogmatisch fundiert und verstanden haben.

1) Formelle Beschwer

Das System des Zivilprozesses legte es nahe, die Beschwer anknüpfend an die Dispositionsmaxime formell zu verstehen. Beschwer ist danach diejenige Partei, die weniger erreichte, als sie beantragt hatte¹⁵⁾. Zu vergleichen ist also das Ergebnis der gerichtlichen Entscheidung mit den vom Rechtsmittelkläger in der unteren Instanz gestellten Anträgen. Da das Gericht an den klägerischen Antrag gebunden ist und über ihn nicht hinausgehen darf¹⁶⁾, kann das Gericht dem Kläger entweder nur alles oder aber weniger zusprechen. Bleibt das Urteil hinter dem Antrag zurück, führt diese Differenz immer zu einer Beschwerung des Rechtsmittelklägers.

Fraglich ist, ob der formelle Beschwerbegriff auch dann ein brauchbares Instrument ist, um die Beschwer des in der Vorinstanz Beklagten festzustellen, wenn dieser als Rechtsmittelkläger auftritt. Ein Teil der Literatur¹⁷⁾ will hier keinen Unterschied zum Kläger machen. Eine un-

-
- 15) Rosenberg-Schwab, Zivilprozeßrecht, § 137 II 3 a
Stein-Jonas-Schönke, ZPO, Anm. II zu § 511 ZPO
Baumbach-Lauterbach, Anm. 3 A vor § 511 ZPO
Thomas-Putzo, Anm. IV 2 a vor § 511 ZPO
Baur, Festschrift für Lent, S. 2
16) § 308 Abs. 1 S. 1 ZPO
17) Lent, Anmerkung zu BGHZ v. 5 1. 1955, JZ 1955, 425
Baur, Festschrift für Lent, S. 11 ff.
Rosenberg-Schwab, Zivilprozeßrecht, § 137 II 3 c

terschiedliche Behandlung verstieße gegen den Grundsatz, daß im kontradiktorischen Verfahren beide Parteien gleich behandelt werden müßten. Auch werde bei der Entscheidung über die Klage notwendigerweise über den Antrag des Beklagten mitentschieden. Allerdings scheint es auf den ersten Blick bedenklich, den Anträgen des Beklagten die gleiche prozessuale Relevanz beizumessen wie denen des Klägers. Steht doch im Vordergrund jedes Prozesses das klägerische Begehren, über das das Gericht nach freier Überzeugung entscheidet. Will das Gericht der Klage nicht oder nicht im vollem Umfang stattgeben, so darf es andererseits nicht den Antrag des Beklagten unterschreiten. Dieser qualifiziert sich also nicht nur als Prozeß-, sondern durchaus auch als Sachantrag¹⁸⁾. Jedoch soll nicht verkannt werden, daß Fälle denkbar sind, in denen die formelle Theorie versagt, so zum Beispiel, wenn der Beklagte in der Vorinstanz keinen Antrag stellt¹⁹⁾.

2) Materielle Beschwer

Diesen Schwierigkeiten aus dem Weg gehen will hier der materielle Beschwerbegriff, der lediglich danach fragt, ob die Entscheidung ihrem Inhalt nach nachteilig für den Rechtsmittelkläger ist. Die Entscheidungswirkungen sind für ihn nachteilig, wenn die Möglichkeit besteht, im höheren Rechtszug eine zu seinen Gunsten abweichende Entscheidung zu erlangen²⁰⁾. Es wird also die Rechtslage des Rechtsmittelführers unabhängig von den gestellten Anträgen

18) Baur, Festschrift für Lent, S.12

19) vgl. Ohndorf, Beschwer im Zivilprozeß, S.97

20) Thomas-Putzo, Anm.IV 2 a vor § 511 ZPO

Bettermann, Beschwer als Rechtsmittelvoraussetzung, ZZP 82, 24 ff. (44 f.)

Brox, Beschwer als Rechtsmittelvoraussetzung, ZZP 81, 379 ff. (383 f.)

Stich, Beschwer im Verwaltungsprozeß, S.19
Ohndorf, Beschwer im Zivilprozeß, S.84 f.

vor und nach der Entscheidung verglichen, wobei nicht übersehen werden darf, daß die materielle Beschwer scharf zu trennen ist von der materiellen Richtigkeit der Entscheidung.

3) Verknüpfung von formeller und materieller Beschwer²¹⁾

Der BGH verhält in seiner Rechtsprechung²²⁾ beiden Theorien zu einer Aussagekraft durch ihre Kombination, indem er beim Kläger auf die formelle, beim Beklagten auf die materielle Beschwer abstellt. Diese Rechtsprechung wird jedoch abgelehnt von den Vertretern der formellen Theorie²³⁾.

Zu einer Abkehr vom rein formellen Beschwerbegriff kommen Bettermann²⁴⁾ und Brox²⁵⁾. Ersterer will die Nachteile der formellen Theorie vermeiden, indem er alternativ auf die formelle oder materielle Beschwer abstellt, wobei die formelle nicht auf den Beklagten beschränkt ist. Letzterer dagegen wendet sich vollends von der formellen Theorie ab und kommt zu einer generellen Anwendung der materiellen Theorie. Damit wird ein recht weiter Beschwerbegriff postuliert, wenn man mit Brox die Beschwer nach den rechtlichen Nachteilen²⁶⁾ bestimmt wissen will, die die angefochtene Entscheidung dem Rechtsmittelkläger bringt. Zwar wird auch diese Begriffsbestimmung dem Wesen der Be-

21) vgl. zum neueren Meinungsstand ausführlich Ohndorf, a.a.O. (Fn.20) S. 83 ff.

22) BGHZ v. 5.1.1955 NJW 1955, 545

23) s. oben Fn.

24) Bettermann, a.a.O. (Fn.) S.44 ff.

25) Brox a.a.O. (Fn.) S.386 ff., insbes. S.400 ff.

26) Brox a.a.O. (Fn.) S.386 ff. (S.406 ff.)

schwer in ihrer Funktion, die Zulässigkeit der Rechtsmittel zu steuern, durchaus gerecht: scheiden doch damit sowohl Vorteile, die die Entscheidung dem Rechtsmittelkläger gebracht hat, schon vom Wortlaut des Begriffs her aus als auch ideelle und wirtschaftliche Beeinträchtigungen, die die Beschwer ausufern lassen würden. Trotzdem vermißt man hier die Praktikabilität der formellen Theorie mit ihrem einfachen Vergleich von Antrag und Entscheidung. Wenn auch der Streit zwischen beiden Begriffen im Zivilprozeß noch nicht ausgetragen ist und somit noch keine letzte Klarheit besteht, andererseits diese Klärung auch nicht Aufgabe dieser Arbeit ist, so wird bei den weiteren Erörterungen zu untersuchen sein, ob diese zivilprozessualen Überlegungen zur Bestimmung der Beschwer auf das Gebiet des formellen Steuerrechts übertragbar sind.

Zuvor ist aber noch ein Blick auf andere Verfahrensordnungen zu werfen, um zu prüfen, inwieweit der Beschwer dort eine Bedeutung zukommt.

II Die Beschwer in anderen Verfahrensordnungen der ordentlichen Gerichtsbarkeit

1) Strafprozeßordnung

Die StPO verwendet den Begriff der Beschwer selbst nicht, setzt die Beschwer jedoch genau wie die ZPO als Zulässigkeitsvoraussetzung jedes Rechtsmittels voraus²⁷⁾. Entsprechend dem Wesen des Strafprozesses versagt der formelle Beschwerbegriff, da der Gegenstand des Prozesses nicht

27) Schwarz-Kleinknecht, Anm.4 vor § 296 StPO

durch die Strafanträge der Beteiligten (Staatsanwalt, Angeklagter) festgelegt wird, sondern durch die zur Hauptverhandlung zugelassene Anklage.

So versteht denn auch die Rechtsprechung die strafprozessuale Beschwer mehr materiell, wonach die Entscheidung dem Angeklagten unmittelbar nachteilig sein muß, indem seine schutzwürdigen Interessen in irgendeiner Richtung beeinträchtigt werden²⁸⁾. Freilich sieht die StPO auch positiv normierte Ausnahmen vom Grundsatz "kein Rechtsmittel ohne Beschwer" vor, so die Befugnis der Staatsanwaltschaft, Rechtsmittel auch zu Gunsten des Beschuldigten einzulegen²⁹⁾. Hier handelt es sich jedoch nur um eine scheinbare Ausnahme, denn es muß auch eine Beschwer des Beschuldigten existieren. Es wird nur der Kreis der Rechtsmittelbefugten über den Beschwererten hinaus erweitert, wobei die Rechtsmittelbefugnis der Staatsanwaltschaft steht und fällt mit der Beschwer desjenigen, zu Gunsten dessen sie das Rechtsmittel einlegen will.

2) Freiwillige Gerichtsbarkeit

Welcher Beschwerbegriff dem Gesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit zugrunde liegt, läßt sich nicht einheitlich beantworten. Grundsätzlich steht das Rechtsmittel der Beschwerde jedem zu, dessen Recht durch die angefochtene gerichtliche Verfügung beeinträchtigt ist³⁰⁾. Im Antragsverfahren steht die Beschwerde nur dem Antragsteller zu³¹⁾. Zwar ist das Antragsverfahren kein

28) BGHSt v. 18.1.1955 NJW 1955, 639
BGHSt v. 24.11.1961 NJW 1962, 404

29) vgl. § 296 Abs.2 StPO

30) § 20 Abs. 1 FGG

31) § 20 Abs.2 FGG

kontradiktorisches Verfahren, aber doch so vom Antrag des Rechtsuchenden her bestimmt, daß es naheliegt, den Begriff der formellen Beschwer des Zivilprozeßrechts darauf zu übertragen³²⁾. Demgegenüber versagt der formelle Begriff völlig bei dem von Amts wegen durchzuführenden Verfahren. Infolgedessen knüpft das FGG die Beschwerdeberechtigung auch an die Beeinträchtigung des Betroffenen, also an eine mehr tatsächlich materielle Benachteiligung, freilich wiederum wertfrei in dem Sinne verstanden, daß die materielle Beschwer unabhängig ist von der materiellen Richtigkeit der angegriffenen Verfügung. Allerdings sagt § 20 Abs.1 FGG nicht, welche Rechte des Rechtsmittelführers beeinträchtigt sein müssen, damit dieser beschwert ist.

III Beschwer im öffentlichen Recht

Nach der bisherigen kurzen Betrachtung der Beschwer im Bereich der ordentlichen Gerichtsbarkeit muß sich der Blick nunmehr auf das öffentliche Recht in seinen verschiedenen Gebieten richten. Der Rechtsschutz des gewaltunterworfenen Bürgers gegen den sich in vielen Sachbereichen hoheitlich äußernden Staat wird von der allgemeinen sowie den besonderen Verwaltungsgerichtsbarkeiten, nämlich der Sozial- und Finanzgerichtsbarkeit und ferner nicht zuletzt zum Schutz der dem Bürger von Verfassungen wegen zugesicherten Rechte von der Verfassungsgerichtsbarkeit des Bundes und der der Länder gewährt.

1) Verfassungsrechtliche Verankerung der Beschwer

Es ist daher angebracht, die einzelnen Verfahrensordnungen des öffentlichen Rechts nicht isoliert, sondern als ver-

32) so auch Keidel, FGG, Anm. 38 zu § 19 FGG
Anm. 99 zu § 20 FGG

schiedene Verwirklichungen der in unserem Staatswesen gar nicht hoch genug einzuschätzenden Grundentscheidung für das Rechtsstaatsprinzip³³⁾ zu sehen. Eine der Ausprägungen dieses Grundsatzes ist die Rechtsweggarantie des Art.19 Abs.4 GG, wonach jedem, der durch die öffentliche Gewalt in seinen Rechten verletzt wird, der Rechtsweg offensteht. Dieser Norm kommt Grundrechtscharakter im Sinne eines subjektiven öffentlichen Rechts zu³⁴⁾. Im Vergleich mit den übrigen Grundrechten qualifiziert sich Art.19 Abs.4 GG als das formelle Hauptgrundrecht etwa im Gegensatz zum materiellen Hauptfreiheitsrecht des Art.2 Abs.1 GG, denn Ziel der Rechtsweggarantie ist es, den Grundrechten, die subjektive Abwehrrechte beinhalten, gegenüber dem Staat zur Durchsetzung zu verhelfen und so zur verfahrensrechtlichen Gewährleistung eines lückenlosen Individualrechtsschutzes zu kommen³⁵⁾. Darüber hinaus bezweckt Art.19 Abs.4 GG mehr. Durch die Bindung der Rechtsschutzgewährung an die "Verletzung eigener Rechte" werden zugleich die Grenzen des Rechtsschutzes bestimmt, indem nicht jedem bloß Interessierten Rechtsschutz zuteil werden soll, sondern nur demjenigen, der eine derartige eigene Rechtsverletzung anführen kann. Es geht hier also um die Abgrenzung von Individual- und Populärrechtsschutz, wobei letzterer gerade durch Art.19 Abs.4 GG ausgeschaltet werden soll³⁶⁾. Trotz des Grundrechtscharakters dieser Verfassungsnorm ist ihre aktuelle Bedeutung gering. Das liegt jedoch nicht an ihr selbst,

33) Art.28 Abs.1 GG

34) Maunz-Dürig, Anm.2 zu Art.19 Abs.4 GG

Bonner Kommentar, Anm.4 zu Art.19 GG

Maunz, Deutsches Staatsrecht, § 17 III 1

35) BVerfG v.12.11.1958, BVerfGE 8, 274 (326)

Maunz-Dürig, Anm.1 zu Art.19 Abs.4 GG

Bonner Kommentar, Anm.4 zu Art.19 GG

36) Bonner Kommentar, Anm.4 c zu Art.19 GG

sondern daran, daß praktisch die Funktion des Art.19 Abs.4 GG, die Rechtsweggarantie, von der Generalklausel des § 40 Abs.1 VwGO als auch der Institution der Verfassungsbeschwerde nach Art.93 Abs.1 Nr.4 a i.V.m. § 90 BVerfGG wahrgenommen wird. Art.19 Abs.4 GG kommt damit gegenwärtig lediglich eine Reservefunktion³⁷⁾ zu, soll er ja auch nur ein Minimum an Rechtsschutz und Rechtsweg garantieren.

Bevor nun untersucht werden kann, wie die Beschwer im öffentlichen Recht zu bestimmen ist, ob eine Beschwer überhaupt denkbar ist, da wir es hier - zumindest primär - gar nicht mit Rechtsmitteln zu tun haben, und welche Veränderungen der Begriff der Beschwer auf Grund der Funktion des öffentlichen Rechtes erfährt, sollen zuvor noch die positiv normierten Stellen der Rechtsordnungen des öffentlichen Verfahrensrechts aufgezeigt werden, in denen die Beschwer angesprochen ist oder aus denen auch hier sich das Institut der Beschwer erkennen läßt, um diese dann auf Grund der gebotenen synoptischen Betrachtung aller öffentlich-rechtlichen Verfahrensordnungen einer Analyse auf ihre Merkmale unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts zu unterziehen.

2) Beschwer im allgemeinen Verwaltungsrecht

Anknüpfend an Art.19 Abs.4 GG wird dessen Funktion, die Popularklage auszuschließen und einen "interessengerechten" Rechtsschutz zu gewähren, im Rahmen der Verwaltungsgerichtsordnung durch die Einführung einer Klagebefugnis-

37) Stein, Staatsrecht, § 36 II 1
Zur grundlegenden Bedeutung des Art.19 Abs.4 GG für das formelle Steuerrecht vor dem Inkrafttreten der FGO vgl. aber
BFH Gr.S. v. 17.4.1951 BStBl 1951 III 107
BFH v. 25.11.1954 BStBl 1955 III 66

norm in § 42 Abs.2 VwGO³⁸⁾ für die Anfechtungs- und Verpflichtungsklage und durch die Abhängigkeit der Feststellungsklage von einem berechtigten Interesse³⁹⁾ wahrgenommen. Daß an dieser Stelle der Begriff der Beschwer verborgen sein kann, zeigt die Fassung des § 40 Abs.2 VwGO der Regierungsvorlage⁴⁰⁾, in der die Beschwer verwandt wurde. In der VwGO selbst taucht der Begriff der Beschwer in zahlreichen Vorschriften des Vorverfahrens⁴¹⁾, das regelmäßig der Klage vorgeschaltet ist⁴²⁾, auf, nicht dagegen im Rechtsmittelverfahren. Das dürfte seinen Grund darin haben, daß der Gesetzgeber das Erfordernis der Beschwer als Rechtsmittelvoraussetzung als selbstverständlich voraussetzt und in Parallele zum Zivilprozeß keiner besonderen Normierung für nötig befunden hat.

3) Beschwer im Sozialrecht

Ausdrücklich auf die Beschwer für die Anfechtung des Verwaltungsaktes durch Klage stellt das Sozialgerichtsgesetz ab. Nach § 54 Abs.1 Satz 2 SGG ist die Anfechtungsklage "zulässig, wenn der Kläger behauptet, durch den Verwaltungsakt beschwert zu sein". Auch im Vorverfahren wird der Begriff der Beschwer verwandt⁴³⁾, wiederum nicht im Rechtsmittelverfahren.

38) § 42 Abs.2 VwGO: "Soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, ist die Klage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder seine Ablehnung oder Unterlassung in seinen Rechten verletzt zu sein".

39) § 43 Abs.1 VwGO

40) vgl. dazu unten S.31

41) §§ 68 Abs.1 S.2 Nr.2, 70 Abs.1 S.1, 71, 78 Abs.2, 79 Abs.1 Nr.2, 79 Abs.2 VwGO

42) § 68 VwGO

43) §§ 84 Abs.1, 86 Abs.3 S.1 SGG

4) Beschwer im Steuerrecht

a) Gesetzliche Grundlagen

Die Abgabenordnung, einst die Verfahrensordnung des Steuerrechts, enthält nach der Eliminierung des gerichtlichen Rechtsschutzes durch die Finanzgerichtsordnung an Rechtsschutzvorschriften nur noch die Bestimmungen über den außergerichtlichen Rechtsschutz, das für den gerichtlichen Rechtsschutz auch im finanzgerichtlichen Verfahren größtenteils erforderliche⁴⁴⁾ Vorverfahren. Die AO ist zugleich eine der wenigen Verfahrensordnungen, die den Begriff "Beschwer" verwendet. So bestimmt die zentrale Vorschrift des § 231 AO:

"Befugt, die Rechtsbehelfe dieses Abschnittes einzulegen, ist nur, wer geltend macht, durch eine Verfügung oder deren Unterlassung beschwert zu sein".

Die FGO hat sich nicht der Terminologie der AO bedient, sondern sich systemgerecht als besondere Verwaltungsgerichtsbarkeit an die Sprache der allgemeinen Verwaltungsgerichtsbarkeit gehalten, indem sie durch die wörtliche Übernahme des § 42 Abs.2 VwGO in § 40 Abs.2 FGO die Zulässigkeit der Anfechtungs- und Verpflichtungsklage daran knüpft, daß der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder dessen Ablehnung oder Unterlassung in seinen Rechten verletzt zu sein. Auch bei den Rechtsmitteln, der Revision und der Beschwerde⁴⁵⁾, gebraucht die FGO weder den Ausdruck "Beschwer", noch postuliert sie sonstige Zulässigkeitsvoraussetzungen.

b) Entwicklung der Beschwer im Steuerrecht

An dieser Stelle soll ein knapper Aufriß der Entwicklung der Beschwer im Steuerrecht folgen, da ohne diesen eine

44) § 44 Abs.1 FGO

45) §§ 115 ff., 128 FGO

Betrachtung der steuerrechtlichen Beschwer unvollständig wäre und ohne Kenntnis der historischen Entwicklung das Verständnis der späteren Ausführungen und Entscheidungen leiden würde.

Im Steuerverfahrensrecht hat die Beschwer ihren Ursprung in § 221 der ursprünglichen Fassung der AO 1919⁴⁶⁾, der lautete:

"Außer bei Feststellungsbescheiden (§ 220 Abs.2) kann der Steuerbescheid nur deshalb angefochten werden, weil sich der Steuerpflichtige durch die Höhe der Steuerforderung beschwert fühlt, oder weil die Steuerpflicht verneint oder eine zu geringe Steuer festgesetzt ist."

Enno Becker, der Schöpfer der Reichsabgabenordnung, sagte zur Entstehung der Vorschriften der AO über Rechtsmittel, daß sich bei diesen in noch höherem Maße als sonst Flüchtigkeiten, Ungenauigkeiten und Unklarheiten fänden⁴⁷⁾. Er warnte daher davor⁴⁸⁾, die Bedeutung der Formvorschriften zu überschätzen, denn diese seien nicht Selbstzweck, sondern nur Mittel zum Zweck, und dieser Zweck sei in erster Linie der, den Rechtsschutz des Steuerpflichtigen zu verwirklichen. Gewisse Regeln, die einen ordnungsmäßigen Gang des Verfahrens sichern sollen, seien notwendig, dürfen aber nicht überspannt werden und den Rechtsschutz nicht ohne zwingenden Grund verkümmern. Der erste Teil von Beckers Ausführungen gilt nicht mehr für die den § 220 Abs.2 AO 1919 ablösende Bestimmung des § 232 Abs.1 AO 1931, der zweite Teil dagegen ist für die Auslegung und den Niederschlag der hier zu betrachtenden Formvorschriften in der Rechtspraxis heute ebenso gültig wie da-

46) v. 13.12.1919, RGB1 S.1993

47) Becker, Anm.6 vor § 217 RAO

48) Becker, Anm.7 vor § 217 RAO

mals. § 232 AO 1931⁴⁹⁾, der bis zur Schaffung der FGO Gültigkeit hatte, lautete nach geringfügiger Veränderung durch das Einführungsgesetz zu den Realsteuergesetzen⁵⁰⁾:

Abs.1:

"Einen Steuerbescheid kann der Steuerpflichtige nur deshalb anfechten, weil er sich entweder

1. durch die Höhe der festgesetzten Steuer oder
2. dadurch beschwert fühlt, daß die Steuerpflicht bejaht worden ist."

Abs.2:

"Liegen einem Steuerbescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermeßbescheid getroffen worden sind, so kann der Steuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, daß die in dem Feststellungsbescheid oder in dem Steuermeßbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Dieser Einwand kann nur gegen den Feststellungsbescheid oder gegen den Steuermeßbescheid erhoben werden."

Eine Begründung für die Ersetzung der Alternative des § 221 AO 1919 "oder weil die Steuerpflicht verneint ist" durch die Worte "weil die Steuerpflicht bejaht worden ist", läßt sich nur schwer finden. Wahrscheinlich wollte man erreichen, daß die mit der Verneinung etwa zusammenhängende Bejahung der Steuerpflicht in einem anderen Fall (z.B. eine Einnahme wird nicht zur Schenkung-, sondern zur Einkommensteuer herangezogen) nicht mehr durch die Anfechtung des verneinenden, sondern nur noch des bejahenden Steuerbescheides angegriffen werden kann⁵¹⁾.

Über die Beschwerde bei Feststellungsbescheiden sagte schließlich § 231 Abs.1 AO a.F.:

49) i.d.F. der AO vom 22.5.1931, RGBI I 161, 194 - in Kraft getreten am 1.4.1932 -

50) § 28 EGRStG v. 1.12.1936, RGBI I 961

51) so auch Nieberl, RAO, Anm.1 zu § 232 AO 1931 vgl. dazu unten S.137

"Einen Feststellungsbescheid der in §§ 214, 215 bezeichneten Art kann der Steuerpflichtige nur deshalb anfechten, weil er sich durch die Höhe der Feststellungen, die in dem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, oder durch die Entscheidung über die Art des Gegenstandes (§ 216 Abs.1 Ziff.1) oder über die Zurechnung des Gegenstandes (§ 216 Abs.1 Ziff.2) beschwert fühlt."

Ohne die Beschwer anzuführen, beschäftigten sich noch mit der Anfechtungsberechtigung § 238 S.1⁵²⁾ und § 303 AO a.F.⁵³⁾.

Auch nach dem Zusammenbruch des Dritten Reiches galten die Vorschriften der §§ 231 ff. AO a.F. kraft ausdrücklicher Bestimmung des § 17 Abs.2 der VO Nr.175 der Alliierten Militärregierung⁵⁴⁾ fort.

Diese Vorschriften der §§ 231 Abs.1, 232, 238 S.1 und 303 AO a.F. wurden bei Schaffung der FGO durch die einzige und in ihrem Wortlaut lapidare Bestimmung des § 231 AO n.F.⁵⁵⁾ abgelöst⁵⁶⁾.

Vergleicht man den Wortlaut der alten und neuen Vorschrift, so kommt man zu dem Resultat, daß § 231 AO n.F. weiter gefaßt ist. So ist die Beschwer nicht mehr davon abhängig, daß die Verfügung an den Beschwererten gerichtet ist (§ 238 S.1 AO a.F.). Überdies ist die neue Fassung allgemeiner, da sie nicht nur einzelne, sondern alle Verfügungen sowie deren Unterlassung betrifft. Die auffälligste Änderung ist, daß sich die Beschwer nicht nur aus der Kasuistik der alten Bestimmung (Höhe der Steuer, Bejahung der Steuerpflicht) ergeben kann.

52) § 238 S.1 AO a.F.:

"Befugt, ein Rechtsmittel einzulegen, ist der, gegen den der Bescheid oder die Verfügung ergangen ist."

53) § 303 AO a.F.:

"Zur Einlegung der Beschwerde ist befugt, wer durch die Verfügung beeinträchtigt ist."

54) StZBl NW 1948, 291 (293); BFH v.23.3.1962 HFR 1962, 355

55) Wortlaut s. oben S. 14

56) durch § 162 Nr.40 FGO v.6.10.1965, BGBl I 1501

Andererseits darf nicht übersehen werden, daß sich der Anwendungsbereich des § 231 AO n.F. entscheidend verkleinert hat. Durch die Herausnahme des gerichtlichen Rechtsschutzes in die FGO beschränkt sich sein Anwendungsgebiet auf das Vorverfahren mit den außergerichtlichen Rechtsbehelfen⁵⁷⁾.

Der Grund dieser veränderten und zugleich erweiterten Fassung liegt in Art.19 Abs.4 GG und dem für die finanzgerichtlichen Rechtsbehelfe die gleiche Funktion wahrnehmenden § 40 Abs.2 FGO, denn der Umfang des gerichtlichen Rechtsschutzes beeinflusst auch den Umfang des Rechtsschutzes im Vorverfahren, der vielleicht in der Prüfung, nicht aber vom Gegenstand des Verfahrens her geringer sein darf⁵⁸⁾, wenn das Vorverfahren seinen Zweck erreichen soll.

Auch für die Zukunft wird sich keine Änderung ergeben, da nach dem Entwurf der AO 1974 der jetzige § 231 AO von dem neuen § 333 AO 1974 fast unverändert übernommen werden soll⁵⁹⁾.

Da somit auf Grund der angestellten Vergleiche § 231 AO n.F. gegenüber seinen Vorläufern eine Erweiterung, aber keine sachliche Änderung⁶⁰⁾ darstellt, leben diese in ihm praktisch fort, was für die weiteren Erörterungen bedeutet, daß die Stimmen in Rechtsprechung und Literatur zu den alten Vorschriften nach wie vor relevant sind. Dabei gilt es lediglich zu beachten, daß die Entscheidungen und Betrachtungen, die die Beschwer als Voraussetzung für den erstinstanzlichen gerichtlichen Rechtsschutz zum Gegenstand haben, nunmehr auf § 40 Abs.2 FGO verlegt werden

57) §§ 228 ff. AO "

58) vgl. dazu unten S.54 ff.

59) § 333 des Entwurfs der AO 1974 (BT-Drucksache Nr.1982, 6. Wahlperiode):

"Befugt, Rechtsbehelfe einzulegen, ist nur wer geltend macht, durch einen Verwaltungsakt oder dessen Unterlassung beschwert zu sein".

60) Kühn-Kutter, Anm.3 zu § 231 AO

Niedersächsisches FG v. 2.11.1966, EFG 1967, 249 Nr.269
Schleswig-Holsteinisches FG v.23.8.1967, EFG 1968, 33
Nr.40 - n.rkr. -

müssen, während die Überlegungen, die zu einer Verneinung der Beschwer wegen der früheren engeren Definition kamen, daraufhin zu überprüfen sind, ob ihre Ergebnisse auch jetzt noch verwendbar sind.

C Die Bedeutung der Beschwer im formellen Steuerrecht

Im folgenden Abschnitt soll nunmehr der Versuch unternommen werden, die Bedeutung und das Verständnis der Beschwer in den einzelnen Stadien des öffentlichen Rechtsschutzverfahrens genauer festzulegen. Dies soll im Hinblick auf die im zweiten Teil der Arbeit zu erörternden Ursachen der Beschwer im Steuerrecht auch hier vom Blickwinkel des Steuerrechts aus erfolgen. Dabei wird aber auch das Schrifttum und die Rechtsprechung zum Verwaltungs- und Sozialverfahrensrecht insoweit mit herangezogen werden müssen, als dort die Problematik gleich oder ähnlich ist.

I Beschwer im Klageverfahren

Kernstück des Rechtsschutzes, den der Bürger gegenüber der öffentlichen Gewalt erstrebt, ist das erstinstanzliche gerichtliche Klageverfahren der §§ 40 ff. FGO. Der Klage vorgeschaltet ist das Vorverfahren der §§ 228 ff. AO⁶¹⁾, nachgeordnet ist das Rechtsmittelverfahren der §§ 115 ff. FGO⁶²⁾ sowie die Verfassungsbeschwerde nach Bundes- bzw. Landesrecht, soweit die Verletzung von Grundrechten in Frage steht⁶³⁾. Die Klage ist somit das zen-

61) s. dazu unten S. 54 ff.

62) s. dazu unten S. 58 ff.

63) s. dazu unten S. 66 ff.

trale Institut der Rechtsschutzgewährung⁶⁴⁾, zumal Art.19 Abs.4 GG keine Garantie eines mehrinstanzlichen Rechtzuges beinhaltet⁶⁵⁾.

Das im folgenden zu betrachtende Verhältnis zwischen der Beschwer und der Befugnis zur Erhebung der finanzgerichtlichen Klage ist entsprechend der unterschiedlich geregelten Klagebefugnis für die Anfechtungs-, Verpflichtungs- und Leistungsklage einerseits und der Feststellungsklage andererseits getrennt zu betrachten.

1) Beschwer und Klagebefugnis nach § 40 Abs.2 FGO

Die Vorschrift des § 40 Abs.2 FGO findet, wie ausgeführt⁶⁶⁾, ihre Legitimation in Art.19 Abs.4 GG und ihre Parallele in § 42 Abs.2 VwGO und § 54 SGG.

a) Aufgabe der Klagebefugnis

Der Zweck des Erfordernisses, der Kläger müsse geltend machen, in seinen Rechten verletzt zu sein, zielt darauf ab, nicht dem "quivis ex populo", jedermann aus dem Volke, der durch das Handeln der Staatsbehörden nicht selbst betroffen ist und sich zum Sachwalter der Allgemeinheit aufspielt, die Klagemöglichkeit zu eröffnen, sondern nur demjenigen, der ein spezielles Interesse vorweisen kann, in der Regel der von dem Verwaltungshandeln Betroffene. Der Gesetzgeber wollte somit die Popularklage⁶⁷⁾ auf jeden Fall

64) vgl. § 53 SGG: "Der Rechtsschutz wird auf Klage gewährt".

65) BVerfG v.22.6.60, BVerfGE 11, 232 (233)

66) vgl. oben S.10 ff.

67) wie sie z.B. Art.98 S.4 BayVerf i.V.m. Art.53 Abs.1 BayVerfGG vorsieht; vgl. dazu Meder, Die Popularklage, BayVBl 1971, 324 ff. (324): Die Popularklage dient nicht in erster Linie dem Schutz der verfassungsmäßigen Rechte des einzelnen, sondern bezweckt im öffentlichen Interesse den Schutz der Grundrechte als Institution. Sie hat daher auch nicht ein besonderes Rechtsschutzinteresse des Antragstellers zur Voraussetzung.

ausschalten⁶⁸⁾, mußte dafür aber ein zuverlässiges Mittel finden, mit dem der Popular- von dem Individualkläger geschieden werden konnte.

b) Das Verständnis der Klagebefugnis

Kaum eine Frage ist in diesem Zusammenhang im Schrifttum so umstritten gewesen wie das Verständnis des § 42 Abs.2 VwGO und mit ihm des § 40 Abs.2 FGO. Für dieses Prozeßinstitut werden die verschiedensten Bezeichnungen verwandt wie z.B. Rechtsschutzbehauptung⁶⁹⁾, Klagebefugnis⁷⁰⁾, Prozeßführungsbefugnis⁷¹⁾, Sachbescheidungsinteresse⁷²⁾ etc. Fest steht, daß dieses Institut eine Zulässigkeitsvoraussetzung darstellt. Daher ging es bei allen Bemühungen zunächst um das Problem, die Zulässigkeit von der Begründetheit der Klagen sauber zu trennen. Zu der Unklarheit hatte der Wortlaut des Gesetzes beigetragen, der den Erfolg der Klage davon abhängig machte, daß der angefochtene Verwaltungsakt rechtswidrig und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt ist⁷³⁾, da das Gesetz dasselbe Element der Begründetheit, die Rechtsver-

68) vgl. die amtliche Begründung der Regierungsvorlage zu § 42 Abs.2 VwGO, BT-Drucksache Nr.55, Anlage S.32, 3. Wahlperiode: ... Abs.2, der nur eine Abgrenzung zur Popularklage darstellt.

ebenso: BVerwG v. 29.10.1963, BVerwGE 17, 87 (91)

BVerwG v. 6.10.1964, BVerwGE 19, 269 (271)

BVerwG v. 9. 6.1967, BVerwGE 27, 181 (185)

69) Hoffmann, Rechtsschutzbehauptung, VerwArch 53, 297 ff.

70) für die FGO: vgl. amtliche Überschrift von Abschnitt I des Zweiten Teiles der FGO vor § 40 FGO
v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.10 zu § 40 FGO

Tipke-Kruse, Anm.12 zu § 40 FGO

Kühn-Kutter, Anm.3 zu § 40 FGO

für die VwGO: Eyermann-Fröhler, Anm.87 zu § 42 VwGO

Bettermann, Klagebefugnis, S.469 ff.

Henke, Das subjektive öffentliche Recht, S.1 ff., 130 ff.

71) Stern, Sachlegitimation, S.223 ff. (229 ff.)

72) Gierth, Vom Sachbescheidungsinteresse, DVBl 1967, 848 ff. (849)

73) §§ 100 Abs.1, 101 FGO, § 113 Abs.1, 4 VwGO, § 131 SGG

letzung, auch als Element der Zulässigkeits- (=Sachurteils) Voraussetzungen dergestalt benutzt, daß die Klage nur zulässig ist, wenn der Kläger seine Rechtsverletzung geltend macht. Als Erfolgsvoraussetzung ist unter der Rechtsverletzung die objektive Rechtsverletzung, besser gesagt die Entscheidung über die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes zu verstehen. Wollte man das unbesehen auf die Zulässigkeit übertragen, so müßte man im Rahmen der Zulässigkeitsprüfung bereits die Begründetheit der Klage untersuchen. Damit wäre dann der Unterschied zwischen Zulässigkeit und Begründetheit gefallen. Das muß aber unter allen Umständen verhindert werden, besteht doch die Bedeutung der Zulässigkeit darin, bereits im Vorstadium die Klagen einem Ausleseverfahren zu unterwerfen. Somit muß die Untersuchung der Zulässigkeit notwendigerweise der der Begründetheit vorausgehen⁷⁴⁾. Damit die Zulässigkeit ihrer prozeßökonomischen Zwecksetzung, das Gericht zu einer rationellen Arbeit zu veranlassen, gerecht werden kann, darf sie nicht mit der Begründetheit identisch sein, sondern muß dort, wo bei der Zulässigkeit und der Begründetheit auf gleiche oder ähnliche Kriterien abgestellt wird, weitmaschiger sein. Unter diesem Aspekt sind die verschiedenen Bemühungen um ein funktionsgerechtes Verständnis der Klagebefugnis zu sehen, die sich im wesentlichen in vier Meinungen aufgliedern lassen:

aa) Möglichkeitstheorie

Nach der h.M. genügt für die Zulässigkeit nicht die bloße Behauptung des Klägers, durch den Verwaltungsakt in seinen

74) so die h.M.:

Rosenberg-Schwab, Zivilprozeßrecht, § 137 I

Baumbach-Lauterbach, Anm. 3 A vor § 253 ZPO

BAG v. 28.11.1966, NJW 1967, S. 648

FG Hamburg v. 25.11.1968, EFG 1969, 130, Nr. 144

a.A.:

Gunsky, Prozeß- und Sachurteil, ZZP 80, 55 ff. (61 ff.)

Rimmelpacher, Prüfung von Amts wegen, S. 121

Lindacher, Urteilsanmerkung, NJW 1967, 1389

Rechten verletzt zu sein; es ist vielmehr erforderlich, daß eine Verletzung der Rechte des Klägers möglich erscheint⁷⁵⁾. Der Tatsachenvortrag des Klägers, seine Richtigkeit unterstellt, darf die Möglichkeit einer Rechtsverletzung nicht als ausgeschlossen erscheinen lassen. Die Behauptungen des Klägers müssen so aufgestellt und begründet werden, daß eine Verletzung seiner Rechte vorliegt, falls der Verwaltungsakt objektiv rechtswidrig ist. Im Rahmen der Zulässigkeitsprüfung wird somit lediglich zur Feststellung der Klagebefugnis die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes unterstellt. Ob dagegen der Verwaltungsakt nach dem klägerischen Vorbringen tatsächlich rechtswidrig ist oder nicht, ist in diesem Zusammenhang nicht zu untersuchen, sondern bleibt der Begründetheit vorbehalten.

bb) Schlüssigkeitstheorie

Zu einer Modifizierung der Möglichkeitstheorie kommen die Vertreter der Meinung, die der Ansicht sind, die Rechtsbeeinträchtigung des Klägers müsse schlüssig dar-

75) für die FGO:

v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.11 zu § 40 FGO

Ziemer-Birkholz, Anm.103 zu § 40 FGO

Maeder-Mittelsteiner, Anm. B II 1 c zu § 40 FGO

Görg-Müller, Anm.4 zu § 40 FGO (Tz. 185)

Sudau-Brauel, FGO, S.340

für die VwGO:

Eyer mann-Fröhler, Anm.85 zu § 42 VwGO

für das SGG:

Peters-Sautter-Wolff, Anm.2 d zu § 54 SGG

getan werden⁷⁶⁾. Die Schlüssigkeitstheorie stellt insofern eine Verschärfung der Möglichkeitstheorie dar, als sie sich nicht mit der Möglichkeit der Rechtsverletzung bei unterstellter Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes begnügt, sondern für die Zulässigkeit der Klage verlangt, daß sich aus dem klägerischen Tatsachenvortrag rechtlich einwandfrei der Schluß ziehen lassen muß, daß in seine Rechte eingegriffen worden ist. Diese Auffassung dürfte jedoch zum einen den Kläger überfordern, da die Schlüssigkeitsprüfung erhöhte Anforderungen an die von ihm vorzubringenden Tatsachen stellt, zum anderen der Zulässigkeit zu einer zu starken Absorptionswirkung verhelfen, ohne daß dies unbedingt aus den Erwägungen, die zur Schaffung der Klagebefugnis führten - Ausschluß des Popularklage - erforderlich wäre.

Ein weiteres Bedenken gegen die "Schlüssigkeitstheorie" ergibt sich aus der Überlegung, ob eine Schlüssigkeitsprüfung überhaupt in einem Verfahren Platz hat, das nicht wie das Zivilprozeßrecht von der Verhandlungsmaxime⁷⁷⁾ geprägt, sondern von der Inquisitionsmaxime⁷⁸⁾ bestimmt ist. Es ist nicht recht einzusehen, weshalb das Gericht dem Kläger den Ausspruch der begehrten Rechtsfolge mit der Be-

-
- 76) Ule, Verwaltungsprozeßrecht, § 33 II
Engelhardt, Klagebefugnis, JZ 1961, 588 (589)
Hoffmann, Rechtsschutzbehauptung, VerwArch 53, 297 ff. (322 ff.)
Ziemer-Haarmann, Einspruch, Beschwerde, Klage, Tz. 1790 (S.388)
Kühn-Kutter, Anm.3 zu § 40 FGO
Tipke-Kruse, Anm. 14 zu § 40 FGO, der eine "substantiierte schlüssige Behauptung" verlangt.
Barske-Woerner, FGO, S.45
- 77) in der ZPO nicht ausdrücklich verankert, aber Leitgedanke vieler Vorschriften, so z.B. §§ 288, 331 Abs.1 ZPO
- 78) § 86 Abs.1 VwGO, § 76 Abs.1 FGO, § 103 SGG

gründung vorenthalten darf, der klägerische Sachvortrag rechtfertigt nicht die von ihm begehrte oder behauptete Rechtsfolge, wo doch der Untersuchungsgrundsatz dem Gericht gerade auferlegt, auch die von der Partei nicht vorgetragenen Tatsachen im Rahmen des Zumutbaren zu erforschen und zu berücksichtigen.

cc) Behauptungstheorie

Eine dritte Auffassung⁷⁹⁾ reduziert das für die Klagebefugnis notwendige Vorbringen des Klägers auf die bloße Behauptung, in seinen Rechten verletzt zu sein. Es sei hier ebenso wie im Zivilprozeß für die Zulässigkeit der Klage lediglich erforderlich, daß das Klagebegehren substantiiert vorgebracht wird, indem genügend Tatsachen vorgetragen werden, um eine rechtliche Individualisierung des gegen die Verwaltung erhobenen Anspruchs und damit des Streitgegenstandes zu ermöglichen.

Ob eine derartige Behauptung, die leicht zu einer reinen Verbalbehauptung ableiten kann und sicherlich jedem Kläger gelänge, der Klagebefugnis noch zu einer spezifischen Aussage verhelfen kann oder ob sie nicht zu ihrer Entwertung beiträgt, erscheint zumindest fraglich.

dd) Ein Scheinproblem?

Einen Ausweg, der auf den ersten Blick überrascht, bietet Grunsky⁸⁰⁾ an. Seiner Ansicht nach handelt es sich bei dem ganzen Streit um ein Scheinproblem. Für ihn ist es gleich-

79) Henke, Das subjektive öffentliche Recht, S.130 ff. (136)
Bachof, Verfahrensrecht, Bd.I S.201 f. (Nr.69)
Bd.II S.224 (Nr.240)
Haueisen, Aufhebungsklage, DOK 1955, 8
so auch BVerwG v. 24.10.1967, DVBl 1968, 35

80) Grunsky, Grundlagen, § 28 II 2

gültig, welcher Auffassung man sich anschließt. Operiert man nur mit der bloßen Behauptung des Klägers, er sei in seinen Rechten verletzt, sei damit schon die Hürde der Zulässigkeit überwunden und eine Abweisung der Klage als unzulässig, also durch Prozeßurteil, käme nicht mehr in Betracht. Vielmehr müßte man all die Fragen, die die Anhänger der Möglichkeits- und der Schlüssigkeitstheorie bereits bei der Klagebefugnis und damit im Rahmen der Zulässigkeitsprüfung geklärt wissen wollen, nun bei der Begründetheit untersuchen. Erspart ist somit wenig; nämlich nur die hier aufzuzeigende Auseinandersetzung um das richtige Verständnis der Klagebefugnis. Für Grunsky existiert das Problem der Bestimmung der Klagebefugnis gar nicht in dieser Form. Aber auch ihm gelingt es nur deswegen diesen Fragen auszuweichen, weil er dafür an anderer Stelle von einem bisherigen Grundsatz des Prozeßrechts abgewichen ist. Ist die Klage bereits zulässig, nachdem der Kläger lediglich die Verletzung seiner Rechte behauptet hat, so muß das Gericht sodann über die Begründetheit der Klage befinden, also ein positives oder negatives Sachurteil erlassen. Will man aber den Kläger nach dieser Theorie nicht schlechter stellen gegenüber den bisher vorgetragenen, so muß man das Sachurteil in seiner materiellen Rechtskraftwirkung völlig gleichstellen mit dem reinen Prozeßurteil. Denn wenn die Klage bisher wegen unzureichenden Vortrags des Klägers als unzulässig abgewiesen wurde, war es ihm unbenommen, sodann die gleiche Klage mängelfrei zu wiederholen. Ist über die Klage aber schon durch Sachurteil entschieden worden, steht einer erneuten Klage die materielle Rechtskraft entgegen. Diesem Nachteil kann nur durch eine Gleichstellung von Prozeß- und Sachurteil begegnet werden. Ge-

nau dafür plädiert Grunsky⁸¹⁾. Zwar nimmt auch nach h.M. ein Prozeßurteil an der materiellen Rechtskraft teil, allerdings nur in beschränkter Weise, indem sich die Rechtskraft auf die im Prozeßurteil entschiedene Prozeßfrage beschränkt, eine Bindungswirkung hinsichtlich der Sache aber nicht eintritt⁸²⁾. Bei einer völligen Gleichstellung von Prozeß- und Sachurteil bezüglich der Rechtskraftwirkung besteht aber die Gefahr, daß der Kläger einer auch die Sache erfassenden Rechtskraft gegenübersteht, denn warum sollte man dann bei einer so weitgehenden Gleichstellung überhaupt noch zwischen einem Urteil über die Zulässigkeit und einem über die Begründetheit unterscheiden? Dann würde man dazu kommen, die Unterscheidung zwischen formellen und materiellen Voraussetzungen für das Zustandekommen eines etwa der Klage stattgebenden Urteils gänzlich zu verwischen und nur noch einem Typ von "Urteilserlaßvoraussetzungen"⁸³⁾ kennen. Dagegen spricht aber deutlich das Gesetz⁸⁴⁾, indem die VwGO, das SGG und die FGO die Zulässigkeit erwähnen und klar zwischen Zulässigkeit der Klage und ihrer Begründetheit unterscheiden (z.B. § 40 Abs.2 - § 100 Abs. 1 FGO).

81) Grunsky, Grundlagen, § 47 V 1
ebenso Rimmelspacher, Prüfung von Amts wegen, S.121

82) Rosenberg-Schwab, Zivilprozeßrecht, § 153 II
Baumbach-Lauterbach, Anm. 1 a zu § 322 ZPO
Thomas-Putzo, Anm. 2 a zu § 322 ZPO
Eyermann-Fröhler, Anm. 5 zu § 121 VwGO
Ziemer-Birkholz, Anm. 47 zu § 110 FGO

83) so Rimmelspacher, Prüfung von Amts wegen, S. 121 f.

84) so auch Berg, Zulässigkeitsvoraussetzungen, JuS 1969, 123 ff. (124), der zum gleichen Ergebnis wegen der geschichtlichen Entwicklung des Gesetzes kommt.

ee) Stellung der Rechtsprechung

In der Rechtsprechung spiegeln sich die bisher aufgezeigten Meinungen wieder, wenn sich auch nunmehr eine ziemlich einheitliche Richtung herauskristalliert hat. So ließ das BVerwG anfangs⁸⁵⁾ die bloße subjektive Behauptung des Klägers, in seinen Rechten verletzt zu sein, genügen, erkannte aber bald, daß diese Auffassung zu weit geht⁸⁶⁾, operierte zeitweilig mit der Schlüssigkeitstheorie⁸⁷⁾, um dann zu einer Vereinigungsformel zu kommen, wonach eine Klage nach § 42 Abs.2 VwGO erst dann als unzulässig abzuweisen ist, "wenn offensichtlich und eindeutig nach keiner Betrachtungsweise die von dem Kläger geltend gemachten Rechte bestehen oder ihm zustehen können⁸⁸⁾". Das war der Schritt zur Möglichkeitstheorie, die inzwischen auch in der Rechtsprechung des BFH⁸⁹⁾ und des BSG⁹⁰⁾ Fuß fassen konnte.

Trotzdem verwundert es nicht, daß die Möglichkeitstheorie nicht immer konsequent angewandt wird. So finden sich sowohl in der verwaltungsgerichtlichen als auch in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung Entscheidungen, die sich gar nicht mit der Zulässigkeit auseinandersetzen, sondern diese dahingestellt sein lassen und die Klage als auf je-

85) BVerwG v. 31.3.1954 BVerwGE 1, 99 (100)

86) BVerwG v. 28.1.1960 BVerwGE 10, 122 (123)

87) BVerwG v. 13.1.1961 BVerwGE 11, 331 (332)

so auch BSG v. 21.4.1961 BSGE 14, 164

BFH vom 24.6.1971 BFHE 102, 327

88) BVerwG v. 12.4.1956 BVerwGE 3, 237 (238 f.)

BVerwG v. 30.10.1963 HFR 1966, 195

BVerwG v. 20. 3.1964 BVerwGE 18, 154 (157)

89) BFH v. 12.10.1965 BStBl 1965 III 721 (722)

BFH v. 21.10.1970 BStBl 1971 II 30 (31)

90) BSG v. 28.4.1967 DVBl 1968, 809

den Fall unbegründet abweisen⁹¹⁾. Zwar ist dies zweifellos ein recht ökonomisches Verfahren, das in den angeführten Fällen vornehmlich immer dann angewandt wurde, wenn die Prüfung der Zulässigkeit unverhältnismäßig große Schwierigkeiten bereitete, doch kann dieser Praxis nicht zugestimmt werden wegen der Gefahren, die sich für den Kläger aus der unterschiedlichen Rechtskraftwirkung von Prozeß- und Sachurteil ergeben, ist er doch mit dem Erhalt eines negativen Sachurteils schlechter gestellt als bei einem Prozeßurteil⁹²⁾.

c) Die Beschwerde als Element der Klagebefugnis

In eine etwas andere Richtung weisen die Überlegungen, die im Zusammenhang mit der Klagebefugnis zu einer Aktualisierung der Beschwerde kommen. Während der verwaltungsgerichtlichen Literatur die Verwendung dieses Begriffes im wesentlichen fremd ist, wird er im finanzgerichtlichen Schrifttum häufig verwendet. Das hat seinen Grund in der historischen Entwicklung des formellen Steuerrechts, wo die AO von jeher die Befugnis zur Einlegung der Klage⁹³⁾ an eine Beschwerde des Klägers knüpfte⁹⁴⁾. So lag es nahe, auch nach Einführung der Klagebefugnisnorm des § 40 Abs.2 FGO weiterhin mit dem altgewohnten Beschwerdebegriff zu operieren, ohne daß die Frage geklärt wurde,

91) für die VwGO:

BVerwG v.21.11.1967 DöV 1968, 214
VG Minden v. 4.3.1964 DVBl 1965, 339
für die FGO:

BFH v. 30.1.1958 BStBl 1958 III 352
BFH v. 30.10.1962 - n.v. - (Revisionsentscheidung
zu FG Hannover v.26.4.1961 EFG 1961, 565 Nr.644)
Hess. FG Kassel v. 20.12.1960 EFG 1961, 361 Nr.418

92) vgl. oben S.27

93) vgl. § 261 AO a.F., der heutigen Klage entsprach die
Berufung

94) § 232 AO a.F., vgl. oben S.14 ff.

ob die Veränderung der Vorschriften auch eine Änderung der Rechtslage mit sich brachte. Man begnügte sich vielfach mit dem pauschalen Hinweis, daß durch § 40 Abs.2 FGO die bisherigen entsprechenden Vorschriften der AO inhaltlich übernommen wurden⁹⁵⁾. Das reicht jedoch nicht aus. Zwar greift ein Steuerbescheid, der dem Staatsbürger Geld abverlangt, stets in dessen von der Rechtsordnung geschützte Interessen ein, so daß in diesen Fällen eine breite Erörterung der Beschwer entbehrlich ist, weil ein derartig betroffener Bürger natürlich durch den Steuerbescheid beschwert ist. Nicht dahingestellt bleiben kann die Frage dagegen im Steuerrecht bei all den Bescheiden, die nicht eindeutig belastender Natur sind, wie z.B. bei Feststellungs- und Freistellungsbescheiden.

In der Tat stellt sich die Frage, warum der Gesetzgeber nicht bei der bisherigen Terminologie geblieben ist. Da § 40 Abs.2 FGO eine bloße Übernahme von § 42 Abs.2 VwGO darstellt, muß zur Beantwortung dieser Frage von der Entstehung des § 42 Abs.2 VwGO ausgegangen werden - auf die ebenfalls den Begriff der Beschwer enthaltene Klagebefugnisnorm des § 54 Abs.1 S.2 SGG ist noch einzugehen⁹⁶⁾ - .

Die Beschwer spielte schon bei den Überlegungen, die der Schaffung der VwGO vorausgingen, eine entscheidende Rolle. So schlug der Regierungsentwurf die folgende Fassung des jetzigen § 42 Abs.2 VwGO vor⁹⁷⁾:

95) Maeder-Mittelsteiner, Anm. IV 3 zu § 40 FGO
Görg-Müller, Tz. 169

Paulick, FGO, Tz. 168

96) s. dazu unten S.34 ff.

97) § 41 Abs.2 Übereinstimmend i.d.F. des 1. Regierungsentwurfs einer VwGO v. 15.4.1953 (BT-Drucksache Nr.4278, 1. Wahlperiode 1949), des 2. Regierungsentwurfs v. 12.4.1954 (BT-Drucksache Nr.462, 2. Wahlperiode 1953) und des 3. Regierungsentwurfs v. 5.12.1957 (BT-Drucksache Nr.55, 3. Wahlperiode 1957).

"Soweit nicht gesetzlich anders bestimmt wird, ist die Klage nur zulässig, wenn der Kläger behauptet, durch den Verwaltungsakt oder seine Ablehnung beschwert zu sein".

Daß dieser Vorschlag so nicht in die VwGO übernommen wurde, lag an den Bedenken des Bundesrats⁹⁸⁾, die Fassung könne den Anschein erwecken, daß das Gericht auch wegen Ermessensfragen angerufen werden könnte. So orientierte man sich denn letztlich an der Formulierung von Art.19 Abs.4 GG, ohne daß damit mit den bisherigen Überlegungen, die auf der Verwendung des Begriffes der Beschwer basierten, gebrochen wurde.

Vor allem Bettermann⁹⁹⁾ kam zu einer Wiederbesinnung auf die Beschwer. Danach soll die Klagebefugnis des Klägers und somit die Zulässigkeit der Klage davon abhängen, ob der Kläger durch den angefochtenen Verwaltungsakt oder dessen Ablehnung oder Unterlassung beschwert ist.

Die Heranziehung der Beschwer im Zusammenhang mit der Klagebefugnis wirft eine Reihe von Fragen auf, die nach dem bisher dargestellten Meinungsstand und der Funktion der Beschwer im Zivilprozeß der Untersuchung bedürfen.

Zu klären ist zunächst, ob die Beschwer überhaupt ein brauchbares Mittel zur Bestimmung der Klagebefugnis ist und den bisherigen Lösungsvorschlägen vielleicht vorzuziehen ist. Des weiteren ist auf die Bedenken einzugehen, die sich daraus ergeben könnten, daß die Beschwer an dieser Stelle nicht als Voraussetzung eines Rechtsmittels, sondern des erstinstanzlichen Rechtsbehelfs, der Klage,

98) Der Vorschlag des Bundesrates lautete (wiedergegeben bei Koehler, VwGO, Anm. C I 4 zu § 42 VwGO):

"Soweit gesetzlich nicht anders bestimmt wird, ist die Klage zulässig, wenn der Kläger behauptet, durch Verletzung seiner Rechte oder durch rechtswidrige Ermessensanwendung beschwert zu sein."

99) Bettermann, Klagebefugnis, S.449 ff.

verwandt wird. Ferner ist fraglich, ob die bisherige Unterscheidung zwischen formeller und materieller Beschwerde auch hier von Bedeutung ist.

aa) Die Verwendbarkeit der Beschwerde

Geht man vom eigentlichen Zweck der Klagebefugnisnormen aus, die Popularklage auszuschließen, so ist die Beschwerde dafür ein sehr brauchbares Instrument, denn der Popularkläger ist niemals beschwert. Die Beschwerde gibt eine spezifische Aussage über die Beziehung des Klagewilligen zu dem anzufechtenden Verwaltungsakt (bzw. zu erlassenden Verwaltungsakt bei der Verpflichtungsklage). Sie fordert, allgemein gesprochen, eine negative Berührung des Klägers durch den angefochtenen Verwaltungsakt. Jemand, der durch einen Verwaltungsakt positiv berührt ist, etwa bei einem begünstigenden Verwaltungsakt, hat zwar sicherlich auch eine bestimmte sogar recht enge Beziehung zu diesem Verwaltungsakt, so daß seine Klage auf dessen Aufhebung gewiß keine Popularklage darstellen würde, aber die Besonderheit dieses Falles ist, daß der Verwaltungsakt ihm nicht lästig ist mit der Folge, daß er nicht durch ihn beschwert ist, demnach auch nicht klagebefugt sein soll.

Somit wird deutlich, daß aus dem Umstand, daß jemand von dem Verwaltungsakt berührt oder betroffen wird, noch längst nicht zu entnehmen ist, ob diese Berührung für ihn von Vor- oder Nachteil ist. Diese Entscheidung kann erst mittels der Beschwerde getroffen werden, indem jeweils die Frage nach der Beeinträchtigung (= negativem Betroffensein) des Klägers gestellt werden muß. Freilich erhebt sich dann die Frage nach der Intention und Intensität der negativen Einwirkungen des Verwaltungsaktes auf den Kläger, mit anderen Worten, welche Reichweite die Beeinträchtigung haben muß, etwa Beeinträchtigung der Stellung des Klägers in

der Rechts-, Sozial-, Gesellschaftsordnung oder der Privatsphäre etc. Das ist aber die weitreichende Frage nach den Gründen der Beschwerde, die hier zunächst ausgespart bleiben und im zweiten Teil der Arbeit an Hand des Steuerrechts einer ausführlichen Untersuchung unterzogen werden soll.

Das sich hier stellende Problem ist, im Rahmen der Zulässigkeit einen Begriff zu verwenden, der gegenüber den Erfolgsvoraussetzungen der Klage insofern ein aliud ist, als er sich noch nicht damit auseinandersetzen darf, ob der angefochtene Verwaltungsakt rechtswidrig ist oder nicht, denn das ist der Begründetheitsprüfung vorbehalten. Die Grenze zwischen der Zulässigkeit und Begründetheit muß deutlich abgesteckt werden.

Dazu ist die Beschwerde ein taugliches Kriterium, ist sie doch ein im Prozeßrecht seit langem bekannter terminus technicus, der ausschließlich im Bereich der Zulässigkeit und dort als ein Element zur Festlegung der Zulässigkeit bei Rechtsmitteln bekannt ist.

(1) Beschwerde und Rechtsverletzung

Die Beschwerde besagt noch nichts über die Rechtmäßigkeit der Maßnahme, die der Kläger angreifen will, sondern sagt nur, daß der Kläger durch sie beeinträchtigt sein muß¹⁰⁰⁾.

Die Rechtsverletzung setzt sich, und darin ist Eyermann-Fröhler¹⁰¹⁾ und Rupp¹⁰²⁾ zuzustimmen, aus zwei Bestandteilen zusammen. Sie ist eine rechtswidrige Beeinträchtigung, wo hingegen die Beeinträchtigung allein keine Aus-

100) so im Ansatz auch Dapprich, Klagensystem, SGB 1961, 97 ff.

101) Eyermann-Fröhler, Anm. 90 zu § 42 VwGO

102) Rupp, Kommentare zur VwGO, AöR Bd.88, 479 ff. (486 f.)

sage über das Verhältnis der angefochtenen Maßnahme zum materiellen Recht macht. Die bloße Beeinträchtigung macht noch nicht die Rechtsverletzung aus. Sie ist gegenüber den Begriffen "rechtmäßig und rechtswidrig" neutral. So kann der Kläger durch einen rechtmäßigen Verwaltungsakt ebenso beschwert sein wie durch einen rechtswidrigen. Andererseits kann ein Verwaltungsakt rechtswidrig sein, ohne daß er den Kläger beschwert. Zu einer Rechtsverletzung wird die Beschwer erst, wenn die Beschwer auf einem rechtswidrigen Verwaltungsakt (bzw. dessen rechtswidriger Ablehnung oder Unterlassung) basiert.

Somit wird klar, daß der Gesetzgeber schlecht beraten war, als er den Begriff der Rechtsverletzung zur Bestimmung der Klagebefugnis heranzog, da dieser die in ihm enthaltenen Komponenten nicht prägnant heraustreten läßt. Direkt mißglückt ist dem Gesetzgeber die Vorschrift des § 54 Abs.2 S.1 SGG¹⁰³⁾, denn die Beschwer ist gerade unabhängig von der Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes.

Mit dem Vorliegen der Beschwer allein ist die Klagebefugnis jedoch noch nicht gegeben. Hinzutreten muß noch ein Begehren des Klägers, aus dem ersichtlich wird, was das Gericht für ihn tun soll. Er muß nach § 40 Abs.2 FGO die als Beschwer zu qualifizierende Rechtsverletzung geltend machen, also zu erkennen geben, daß und in welchem Umfang er seine Beschwer für nicht richtig (= rechtswidrig) hält. Denn wenn der Kläger einen ihn beschwerenden Verwaltungsakt wirksam (= klagebefugt) anfechten könnte, obwohl er ihn für rechtmäßig hält, wäre dies widersinnig.

103) § 54 Abs.2 S.1 SGG:

"Der Kläger ist beschwert, wenn der Verwaltungsakt oder die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsaktes rechtswidrig ist".
dazu Bettermann, Beschwer als Klagevoraussetzung,
S.20: "Bei diesem Satz dreht sich das Herz des Prozessualisten um."

Somit wird deutlich, daß klagebefugt ist, wer

1) beschwert ist und

2) vorträgt, daß der Verwaltungsakt rechtswidrig sei.

Diesen Erkenntnissen würde eine Gesetzesfassung, wie Bettermann sie vorgeschlagen hat¹⁰⁴⁾, besser Rechnung tragen:

"Die Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage ist nur zulässig, wenn der Kläger durch den Verwaltungsakt oder dessen Ablehnung oder Unterlassung beschwert ist und deren Rechtswidrigkeit behauptet."

(2) Anforderungen an das Vorliegen der Beschwer

Ihrer Funktion, die Klagebefugnis zu bestimmen, wird die Beschwer vollends nur gerecht, wenn die Beschwer des Klägers objektiv feststeht. So fordert Bettermann¹⁰⁵⁾, daß die Beschwer des Klägers tatsächlich vorliegen muß. Keinesfalls reicht es aus, wenn der Kläger lediglich behauptet, beschwert zu sein¹⁰⁶⁾, in Wirklichkeit aber nicht beschwert ist. Wollte man die Behauptung der Beschwer genügen lassen, würde man das Instrument der Beschwer entwerten, da es dann nicht mehr seiner eigentlichen Aufgabe, dem Ausschluß der Popularklage, gerecht werden könnte. So wäre es ein leichtes für jeden in Wirklichkeit nicht beschwerten Kläger, mit der Behauptung seiner Beschwer schon die Zulässigkeit der Klage zu erreichen. Insofern ist die Vorschrift des § 54 Abs.1 S.2 SGG¹⁰⁷⁾,

104) Bettermann, Klagebefugnis, S.473

105) Bettermann, Klagebefugnis, S.463 f.

106) so aber Birkholz in HwStR, Band I, S.146, der für die Zulässigkeit die Behauptung der Beschwer genügen läßt und ihr tatsächliches Vorliegen als Frage der Begründetheit ansieht. Birkholz bezieht in die Beschwer offensichtlich Rechtmäßigkeitsüberlegungen mit ein.

107) vgl. oben S. 13

der Kläger müsse behaupten beschwert zu sein, nicht genau genug, besteht doch in der sozialrechtlichen Literatur Einigkeit darüber, daß die Klagebefugnis des SGG inhaltlich mit der der VwGO und FGO übereinstimmen muß¹⁰⁸⁾.

Die Beschwerde ist vielmehr wie jede andere Sachurteilsvorsetzung vom Gericht von Amts wegen auf ihre Existenz im Rahmen der Zulässigkeitsprüfung zu untersuchen¹⁰⁹⁾.

Jedoch kann die Abhängigkeit der Klagebefugnis von dem tatsächlichen Bestehen der Beschwerde in Sonderfällen zu einer Überforderung des Gerichts führen. Das ist der Fall, wenn die von einem Verwaltungsakt ausgehende Beschwerde erst in der Zukunft liegt, trotzdem aber schon zu berücksichtigen ist, und / oder die Beschwerde nur geschätzt werden kann; auf diese verschiedenen Fälle wird im zweiten Teil der Arbeit einzugehen sein¹¹⁰⁾.

Bestehen aber solche nicht weiter ausräumbaren Zweifel an der Beschwerde des Klägers, so würden diese zu dessen Lasten gehen, wollte man die Klagebefugnis immer binden an das objektive Vorliegen der Beschwerde, da dann die Klagebefugnis verneint werden müßte.

Diesem gleichermaßen unbefriedigenden und im Hinblick auf die Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 GG bedenklichen Ergebnis kann nur entgangen werden, indem man an dieser Stelle eine Art "Möglichkeitstheorie" heranzieht und sich damit begnügt, daß die Möglichkeit der Beschwerde des Klägers sich nicht ausschließen lassen darf. Die hier verwandte Möglichkeitstheorie unterscheidet sich von der oben¹¹¹⁾ dar-

108) so auch

Peters-Sautter-Wolff, Anm. 2 d zu § 54 SGG

Stern, Sachlegitimation, S. 232

Haueisen, Aufhebungsklage, DOK 1955, 8 (9)

109) vgl. v. Wallis-List in Hübschmann, Anm. 24 zu § 64 FGO

110) vgl. dazu unten S. 105 ff., 115 ff.

111) vgl. oben S. 22 f.

gelegten von der h.M. zu den Klagebefugnisnormen vertretenen dadurch, daß Grundlage dieser nicht ausschließbaren Möglichkeit nicht das Vorbringen des Klägers ist, sondern die eigene Feststellung des Gerichts. Die Zulassung dieser Möglichkeitstheorie ist insofern eine Erleichterung der Prüfung des Gerichts, indem es in den Fällen, in denen eine eindeutige Feststellung der Beschwer nicht möglich ist, sich mit der Wahrscheinlichkeit oder genauer gesagt, mit der Nichtausschließbarkeit der Beschwer begnügen darf. Gleichwohl darf diese Möglichkeitstheorie nur subsidiär dann Verwendung finden, wenn nicht schon so eine eindeutige positive oder negative Entscheidung über das Vorliegen der Beschwer getroffen werden konnte. Keinesfalls dürfen an die Prüfung des Vorliegens der Beschwer zu geringe Anforderungen gestellt werden. Das führt auf die Frage zurück, ob das Vorliegen von Zulässigkeitsvoraussetzungen, zu denen die Beschwer zählt, feststehen muß, bevor die Begründetheit untersucht werden darf, oder ob ein Zulässigkeitsmerkmal dahinstehen kann. Denn nichts anderes macht die Rechtsprechung¹¹²⁾, wenn sie nach einer überschlägigen Prüfung der Zulässigkeit feststellen muß, daß diese Prüfung mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist und dann in den Fällen, in denen die Klage in der Sache offensichtlich unbegründet ist, eine negative Sachentscheidung erläßt. Eine derartige Verfahrensweise mag zwar von den Erfordernissen der Prozeßökonomie her gerechtfertigt erscheinen, ist aber dogmatisch wegen der Gefahren, die

112) RFH v. 3.11.1921 RFHE 7, 206
RFH v.23. 2.1922 RFHE 8, 220
BFH v.30.1. 1958 BStBl 1958 III 352
BFH v.13.11.1964 BStBl 1965 III 68
zustimmend
Hartz, Urteilsanmerkung, DB 1958, 824
Katz, Urteilsanmerkung, FR 1958, 542
Tipke, Prüfung der Zulässigkeit, FR 1957, 289 ff. (290)
Tipke-Kruse, Anm.2 zu § 126 FGO

sich aus der unterschiedlichen Rechtskraftwirkung von Prozeß- und Sachurteil für den Kläger ergeben, nicht haltbar¹¹³⁾. Eine Ausnahme ist nur geboten in den vorstehend beschriebenen Fällen, in denen eine eindeutige Feststellung der Beschwer sich nicht vornehmen läßt. Aber auch dann darf die Beschwer nicht gänzlich dahinstehen, sondern die Möglichkeit ihres Bestehens darf sich nicht ausschliessen lassen.

(3) Anforderungen an die Behauptung der Rechtswidrigkeit

Für den zweiten Bestandteil der Klagebefugnis, das Vorbringen des Klägers, er halte seine Beschwerde für rechtswidrig, reicht es demgegenüber aus, daß diese bloß behauptet wird. Dadurch käme man in diesem Zusammenhang zur Anwendung der Behauptungstheorie¹¹⁴⁾. Zweck der Rechtswidrigkeitsbehauptung ist, die Klagemöglichkeit nur demjenigen zu eröffnen, der zu erkennen gibt, daß er seine Beschwerde beseitigt wissen möchte, weil er sie für rechtswidrig hält. Dafür genügt die bloße Behauptung. Wollte man strengere Anforderungen stellen, etwa durch die Verwendung der Möglichkeitstheorie an dieser Stelle dergestalt, daß sich die Möglichkeit der Rechtswidrigkeit nicht ausschließen lassen dürfe¹¹⁵⁾, so ergäben sich dagegen ganz erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken, denn das würde zu einer Reduzierung des Rechtsschutzes führen, dem der Sinn der Rechtsschutzgarantie des Art.19 Abs.4 GG entgegenstehen würde, zumal die Popularklage bereits durch die Beschwerde verhindert wird.

113) vgl. dazu oben S. 27

114) vgl. oben S. 25

115) vgl. so etwa den ähnlichen Rechtsgedanken in § 69 Abs.2 S.2, Abs.3 S.1 FGO; dort sind aber die "ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit" Element der Begründetheit, nicht der Zulässigkeit.

(4) Das notwendige klägerische Vorbringen

Bisher konnte festgestellt werden, daß derjenige Kläger die Klagebefugnis erlangt, der beschwert ist und die Rechtswidrigkeit der Beschwer behauptet. Nach dieser systematischen Aufgliederung der Elemente der Klagebefugnis bedarf es aber nun noch des Eingehens auf die daraus zu ziehenden praktischen Folgerungen für das Vorbringen des Klägers.

Was muß der Anfechtungs- oder Verpflichtungskläger bei Klageerhebung mindestens vorbringen?

Dabei müssen die Vorschriften des § 40 Abs.2 FGO und des § 65 Abs.1 S.1 FGO, der den notwendigen Inhalt der Klage festlegt¹¹⁶⁾, in engem Zusammenhang gesehen werden, denn die Zulässigkeit der Klage wird an beiden Normen gemessen.

Der Kläger muß zum Ausdruck bringen, wodurch er sich beschwert fühlt und daß er Nachprüfung begehrt¹¹⁷⁾.

Umstritten ist in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung, ob es für die Zulässigkeit der Anfechtungsklage gegen einen Steuerbescheid ausreicht, wenn der Kläger Klage erhebt gegen den genauer bezeichneten Steuerbescheid, ohne aber noch weitere Zusätze oder begründende Ausführungen zu

116) § 65 Abs.1 S.1 FGO:

"Die Klage muß den Kläger, den Beklagten und den Streitgegenstand, bei Anfechtungsklagen auch den angefochtenen Verwaltungsakt oder die angefochtene Entscheidung bezeichnen und soll einen bestimmten Antrag enthalten".

117) für die außergerichtlichen Rechtsbehelfe

vgl. § 238 Abs.3 S.2 AO: "Es soll angegeben werden, inwieweit die Entscheidung angefochten und ihre Aufhebung beantragt wird."

Diese Sollvorschrift wird weitgehend in Parallele zu § 65 FGO als Mußvorschrift angesehen, da sonst die Stoßrichtung des Rechtsbehelfs nicht erkennbar ist, vgl. v.Wallis in Hübschmann, Anm.10 zu § 238 AO Kühn-Kutter, Anm.4 zu § 238 AO

Becker-Riewald-Koch, Anm.2 e (1) zu § 238 AO

machen. Während der BFH¹¹⁸⁾ das als genügend ansieht, ist ein Teil der Finanzgerichte¹¹⁹⁾ gegenteiliger Meinung und fordert vom Kläger eine genauere Darlegung des konkreten Sachverhalts, in dessen steuerlicher Würdigung durch das FA der Kläger eine Verletzung seiner Rechte erblicke.

Hintergrund dieser verschiedenen Auffassungen ist ein unterschiedliches Verständnis des in der Klage gem. § 65 Abs.1 FGO zu bezeichnenden Streitgegenstandes und des Streitgegenstandes, über den das Gericht in seiner Entscheidung zu befinden hat. Während der BFH unter dem Streitgegenstand einheitlich die Rechtmäßigkeit des Steuerbescheides versteht¹²⁰⁾, greifen die Finanzgerichte zur Bestimmung des Streitgegenstandes auf den konkreten Lebenssachverhalt zurück. Eine Vertiefung dieser Problematik¹²¹⁾ würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen und für die hier interessierende Frage nach dem notwendigen Vorbringen des Klägers im Ergebnis wenig geben.

Nach der Ansicht des BFH ist bei bloßer Anfechtung des Steuerbescheides dieser stets im vollen Umfang wirksam angefochten, während die a.A. in diesem Fall zu keiner

118) BFH v. 24.9.1970 BStBl 1971 II 112: "Ist ein durch die Einspruchsentscheidung bestätigter Steuerbescheid in vollem Umfang angefochten, so enthält die Bezeichnung des angefochtenen Steuerbescheides zugleich die Bezeichnung des Streitgegenstandes".
ferner BFH v. 8.10.1971 BStBl 1972 II 59

ebenso auch FG Nürnberg v.3.11.1971 - I 126/70 - n.v. -

119) FG München v.12.5.1971 EFG 1971, 546 Nr.575
FG Düsseldorf v.23.6.1971, EFG 1971, 545 Nr.574 auch für den Fall der Versagungsklage
FG München v.12.8.1971 EFG 1972, 129 Nr.137 - n.rkr. -
so auch FG Berlin v.24.1.1969 EFG 1969, 256 Nr.283 - n.rkr. -

für die Erinnerung gegen Kostenentscheidungen ähnlich auch Genest, Kann ein ohne Begründung eingelegter Einspruch als unzulässig verworfen werden?, StWa 1972, 72 f.

120) BFH v. 17.7.1967 BStBl 1968 II 344 ff.
vgl. dazu unten ausführlich S. 194 ff.

121) vgl. dazu z.B. Jessen, Bezeichnung des Streitgegenstandes in der Klagschrift, FR 1971,522 ff.

wirksamen Anfechtung und somit zur Unzulässigkeit der Klage kommt. Soll der Steuerbescheid nur teilweise angefochten werden, so muß nach ersterer Meinung die Klage entsprechend beschränkt werden, während nach abweichender Meinung derartige Ausführungen, inwieweit etwa die Besteuerungsgrundlagen nicht für richtig gehalten werden, schon zwingend notwendig sind für die Zulässigkeit der Klage.

Mit der bloßen Anfechtung eines Steuerbescheides ist die von ihm ausgehende Beschwer für das Gericht hinreichend "geltend gemacht" i.S.d. § 40 Abs.2 FGO bzw. "bezeichnet" i.S.d § 65 Abs.1 FGO. Wenn der Kläger die Steuer nur teilweise herabgesetzt wissen will, die Beschwer also nur zum Teil auf ihre Rechtmäßigkeit überprüft haben will, so muß der Kläger dies m.E. sowohl auf dem Wege erreichen können, daß er die Gesamtbeschwer auf den Teil beschränkt, den er anfechten will (so die Meinung des BFH), als auch dadurch, daß er nur den Teil, der angefochten werden soll, dem Gericht im einzelnen offeriert (so die Meinung der FGes). Dabei soll aber nicht verkannt werden, daß die Unterscheidung weitgehend theoretischer Natur ist. Keinesfalls kann man aber auch unter Zugrundelegung eines für § 65 FGO abweichenden Streitgegenstandsbegriffes durch die FGes schließen, daß bei der bloßen (unbeschränkten) Anfechtung des Steuerbescheides gar keine Beschwer geltend gemacht (= angefochten) wurde, denn das würde gerade dem klar zum Ausdruck gebrachten Klagewillen zuwiderlaufen. Festzuhalten ist somit, daß es genügen muß, wenn der Kläger nur gegen den bezeichneten Steuerverwaltungsakt Klage erhebt; lediglich bei einer Teilanfechtung muß er mehr tun und diesen Teil in einer der angeführten Möglichkeiten konkretisieren.

An das zweite Erfordernis der Klagebefugnis, die Rechts-

widrigkeitsbehauptung, können, um diese nicht zu einer reinen Formalbehauptung werden zu lassen, keine hohe Anforderungen gestellt werden. Sie ist in der Tatsache der Klageerhebung regelmäßig implizit enthalten. Höhere Ansprüche wird man nur bei Vorliegen besonderer Umstände, etwa bei zu diesem Punkt widersprüchlichem Klagevorbringen stellen können.

bb) Verwendung der Beschwer als Klagevoraussetzung

Die so dargestellte Verwendung der Beschwer zur Festlegung der Klagebefugnis nötigt zu einem Eingehen auf die Frage, ob dadurch nicht ein Bruch mit der bisherigen Verwendung und Funktion der Beschwer eintritt.

In der ordentlichen Gerichtsbarkeit tauchte die Beschwer immer nur als Rechtsmittelvoraussetzung auf. Wenn sie auch als Klagevoraussetzung, also bereits in der ersten Instanz Verwendung finden soll, ist dies eine Erweiterung ihres Anwendungsgebietes. Aber der Schritt von der Rechtsmittel- zur Rechtsbehelfsbeschwer fällt leichter, wenn man sich vergegenwärtigt, daß auch schon bisher die Funktion der Beschwer nicht ausschließlich auf das Rechtsmittelrecht beschränkt war. So wird die Beschwer auch sonst bei Rechtsbehelfen gebraucht, die von einer gewissen Rechtsmittelähnlichkeit gekennzeichnet werden.

Das teilweise selbstverständliche Erfordernis der Beschwer ist von Bettermann¹²²⁾ für derartige rechtsmittelähnliche Rechtsbehelfe überzeugend herausgearbeitet worden. So ist im Wiederaufnahmerecht der StPO¹²³⁾ und der ZPO¹²⁴⁾, das auch im öffentlichen Recht Anwendung findet¹²⁵⁾, die Beschwer bekannt, da die Nichtigkeits- und Restitutionsklage nur von

122) Bettermann, Beschwer als Klagevoraussetzung, S.5 ff

123) § 365 StPO

124) §§ 578 ff. ZPO

125) § 153 Abs.1 VwGO, § 134 FGO, § 179 Abs.1 SGG

der beschwerten Partei, also vom Verlierer des Vorprozesses erhoben werden kann. Das gleiche gilt für die zivilprozessualen Abänderungsklagen¹²⁶⁾, mit denen die Abänderung einer gerichtlichen Entscheidung begehrt wird. Sie erfordern ebenfalls eine Beschwerde des Klägers, um zulässig zu sein.

Hier wird die Verwandtschaft zwischen den erwähnten zivilprozessualen Gestaltungsklagen und der öffentlich-rechtlichen Anfechtungsklage deutlich, denn auch sie ist eine Gestaltungs-klage¹²⁷⁾, da mit ihr eine unmittelbare Rechtsveränderung durch Urteil erstrebt wird. Demgegenüber stellt die Verpflichtungsklage als besondere Art der Leistungsklage nur den umgekehrten Fall der Anfechtungsklage dar.

Mit der verwaltungs-, sozial- oder finanzgerichtlichen Klage wird die Änderung einer (bzw. der Erlass einer abgelehnten oder unterlassenden) Entscheidung begehrt¹²⁸⁾, nur mit dem Unterschied, daß diese Entscheidung nicht von einem Gericht, sondern einer Verwaltungsbehörde erlassen (oder nicht erlassen) wurde, die aber keine echte Vorinstanz darstellt. Vielmehr ist die Dritte Gewalt bei der Überprüfung der Entscheidungen der Zweiten Gewalt von dieser unabhängig. So ist im Steuerrecht das frühere Rechtsmittelverfahren der AO, das ein "verlängertes Veranlagungsverfahren"¹²⁹⁾ verkörpert, mit der Schaffung der FGO einem unabhängigen Richter obliegenden selbständigen Verfahren gewichen. Das muß aber nicht dazu führen, daß die früheren Verfahrensgrundsätze der Einführung dieser Zäsur gleichfalls zum Opfer fallen. Denn den Erwägungen, die zur Trennung der Rechtsprechung von den übrigen Staatsfunktionen führten,

126) §§ 323, 767, 927 ZPO

127) Eyermann-Fröhler, Anm.2 zu § 42 VwGO
v. Wallis-List in Hübschmann, Anm.3 vor §§ 40, 41 FGO

128) Zur Feststellungsklage vgl. unten S. 53 f.

129) Becker, Anm.3 vor § 217 RAO
RFH v. 21.5.1924 RFHE 14, 3 (4)

läuft die rein verfahrensmäßige Anknüpfung der Zulässigkeit der Klage an eine Beschwerde durch die Entscheidung der Exekutive nicht zuwider.

Damit werden die Bedenken ausgeräumt, die Beschwerde auch als Klagevoraussetzung zu verwenden. Ob der Beschwerde auch im Verwaltungsvorverfahren eine Bedeutung zukommt, ist noch gesondert zu untersuchen ¹³⁰⁾.

cc) Formelle oder materielle Beschwerde?

Fraglich ist, ob die Beschwerde als Klagevoraussetzung eine formelle oder materielle ist und ob dieser von der ordentlichen Gerichtsbarkeit her gewohnten Unterscheidung hier überhaupt eine Aussagekraft zur Klassifizierung der Beschwerde zukommt.

Für die formelle Beschwerde - der Vergleich zwischen Antrag und Entscheidung - bedarf es eines kurzen Blickes auf die Ausgestaltung des hier angesprochenen Antrags und Entscheidung.

Der Klage geht im Regelfall ¹³¹⁾ ein rechtsmittelähnliches Vorverfahren (Widerspruch ¹³²⁾, Einspruch ¹³³⁾ oder Beschwerde ¹³⁴⁾) voraus, dessen Herr die Verwaltungsbehörde ist. Der Bürger muß, um dieses Vorverfahren einzuleiten, einen Antrag stellen, aus dem allerdings für den Fall der Anfechtung eines Verwaltungsaktes nur zu entnehmen sein muß, daß der Betroffene im Wege des Einspruchs eine Überprüfung begehrt; wird dagegen der Erlaß eines Verwaltungsaktes erstrebt, ist bei bereits erfolgter Ablehnung eines

130) vgl. dazu unten S.54 ff.

131) § 68 Abs.1 S.1 VwGO, Vorverfahren entbehrlich: §§ 68, Abs.1 S.2, Abs.2, 75 S.1 VwGO
§ 44 Abs.1 FGO, Vorverfahren entbehrlich: §§ 45, 46 FGO
§§ 78, 79, 80 SGG, Vorverfahren entbehrlich: § 81 SGG

132) § 68 ff. VwGO, § 83 SGG

133) § 229 AO

134) § 230 AO

diesbezüglichen Antrags dieser Gegenstand des Vorverfahrens, über den dann entschieden wird. Für die Anfechtung eines Verwaltungsaktes erweist sich die formelle Beschwertheorie somit schon als untauglich, da es meistens an einem hinreichend genauen Antrag fehlen wird.

Anders verhält es sich bei erstrebtem Erlaß eines Verwaltungsaktes: hier ist ein entsprechender Antrag immerhin teilweise Voraussetzung, da im Sozial- und Steuerrecht die Durchführung eines Vorverfahrens auch in diesem Fall zwingend vorgeschrieben ist¹³⁵⁾, während dies im Verwaltungsrecht nur bei ausdrücklicher Ablehnung des Antrags, nicht aber bei Nichtbescheidung erforderlich ist¹³⁶⁾.

Die formelle Beschwertheorie läßt sich somit nur dort verwenden, wo ein Vorverfahren notwendig ist und zudem ein das Begehren des Rechtsbehelfsführers hinreichend qualifizierter Antrag vorhanden ist.

Eine große Bedeutung kann der formellen Beschwerde jedoch nicht zukommen, da diese regelmäßig überlagert wird von der materiellen Beschwerde. Danach ist der Kläger beschwert, wenn der Verwaltungsakt oder dessen Unterlassung für ihn einen ungünstigen Inhalt oder eine ungünstige Wirkung hat. Entscheidend ist, ob der Verwaltungsakt bzw. die Einspruchsentscheidung ihm in irgendeiner Weise nachteilig ist¹³⁷⁾.

So betont Bettermann¹³⁸⁾ zu Recht, daß für die Anfechtungsklage die formelle Beschwerde auszuscheiden hat, weil der anzufechtende Verwaltungsakt keine Entscheidung über ein

135) § 44 Abs.1 FGO i.V.m. § 229 Nr.3 AO, § 79 Nr.2 SGG
Ziemer-Birkholz, Anm.25 zu § 44 FGO

136) § 68 Abs.2 VwGO
Eyermann-Fröhler, Anm.18 zu § 68 VwGO
von Mutius, Widerspruchsverfahren, S.73

137) auf die materielle Beschwerde stellt auch ab Kühn-Kutter,
Anm.3 zu § 40 FGO

138) Bettermann, Klagebefugnis, S.461

Rechtsschutzgesuch ist, so daß nur die materielle Beschwer in Frage kommt.

Bei der Verpflichtungsklage dominiert ebenfalls die materielle Beschwer in Form der benachteiligenden Unterlassung oder Ablehnung des Verwaltungsaktes. Da hier aber schon ein Antragsverfahren entweder vor dem Vorverfahren im Falle des abgelehnten oder mit dem Vorverfahren (falls erforderlich) im Falle des unterlassenden Verwaltungsaktes vorausgegangen ist, kommt auch die formelle Beschwer noch zu einer spezifischen Aussage¹³⁹⁾. Es empfiehlt sich daher im Bereich der Verpflichtungsklage, zur Festlegung der Beschwer als Klagevoraussetzung auf beide Theorien in ihrer Kombination so abzustellen, wie Bettermann¹⁴⁰⁾ dies für den Zivilprozeß vorgeschlagen hat, daß alternativ entweder eine formelle oder eine materielle Beschwer gegeben sein muß.

d) Beschwer und Rechtsschutzbedürfnis

Dem Rechtsschutzbedürfnis, auch als Rechtsschutzinteresse bezeichnet, liegt ein recht allgemeiner Gedanke zugrunde. Dem Bürger, der seine Rechte gewahrt oder durchgesetzt wissen will, ist nach unserem Rechtssystem bis auf geringfügige Ausnahmen der Weg der Selbsthilfe verwehrt, so daß er sich zur Erlangung des begehrten Rechtsschutzes an ein staatliches Gericht wenden muß. Um dies nicht unnötig zu belasten mit Rechtsschutzbegehren, bei denen der Rechtsuchende nicht auf die Hilfe des Gerichts angewiesen ist, muß der rechtsuchende Kläger ein Bedürfnis für die Inanspruchnahme des Gerichts vorweisen können. Ein derartiges Rechtsschutzbedürfnis ist eine der nicht im Gesetz aufgeführten

139) ebenso v.Wallis-List in Hübschmann, Anm. 22 zu § 40 FGO

140) Bettermann, Beschwer als Rechtsmittelvoraussetzung, ZJP 82, 24 ff. (44 ff.)

Prozeßvoraussetzungen, ohne die jede Klage unzulässig ist¹⁴¹⁾.

Dieser Grundsatz gilt auch im öffentlichen Recht¹⁴²⁾. Im positiven Recht ist er direkt nur bei den Feststellungsklagen angesprochen, wo ihre Zulässigkeit jeweils von einem berechtigten Interesse des Klägers abhängig ist¹⁴³⁾. Das Feststellungsinteresse ist eine besondere Erscheinungsform des allgemeinen Rechtsschutzbedürfnisses¹⁴⁴⁾.

Es bleibt also zu fragen, ob bei den in § 40 Abs.1 FGO angeführten Klagearten zu den sonstigen Zulässigkeitserfordernissen noch ein solch allgemeines Rechtsschutzbedürfnis hinzutreten muß. Denn dort existiert für die Anfechtungs- und Verpflichtungsklage ja bereits ein ähnliches Merkmal, an das die Zulässigkeit gebunden ist, nämlich die Klagebefugnis. Da diese abhängig ist von einer Beschwerde des Klägers, stellt sich die Frage nach dem Verhältnis von Rechtsschutzbedürfnis und Beschwerde.

Die Verwandtschaft¹⁴⁵⁾ beider Prozeßrechtsinstitute ist unverkennbar: während die Beschwerde danach fragt, ob der Kläger durch den angefochtenen Verwaltungsakt oder den Nichterlaß desselben negativ in seinen rechtlich geschützten Interessen berührt ist, fragt das Rechtsschutzbedürfnis nach dem Interesse des Klägers an der Beschreitung des Rechtsweges. So verwundert es denn auch nicht, wenn in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung die Beschwerde z.T. bereits als Rechtsschutzinteresse oder Rechtsschutzbedürfnis verstanden wird¹⁴⁶⁾ und das Rechtsschutzbedürfnis als der

141) Rosenberg-Schwab, Zivilprozeßrecht, § 93 IV 1 und 3
Baumbach-Lauterbach, Grundz. 5 B vor § 253 ZPO
Thomas-Putzo, Anm.III A 1 n vor § 253 ZPO
Stephan, Rechtsschutzbedürfnis, S.12
Werner, Urteilsanmerkung, NJW 1954, 653 f.

142) Stephan, Rechtsschutzbedürfnis, S.15; Eyermann-Fröhler, Anm.104 zu § 42 VwGO; Ziemer-Birkholz, Anm.119 zu § 40 FGO
BFH v.30.6.1964 BStBl 1964 III 534

143) § 41 Abs.1 FGO, § 43 Abs.1 VwGO, § 55 Abs.1 SGG

144) Eyermann-Fröhler, Anm.9 zu § 43 VwGO; vgl.dazu unten S.53f

145) Stephan, Das Rechtsschutzbedürfnis, S.66, läßt den "Grad der gegenseitigen Abhängigkeit und die Art etwaiger funktionaler Verwandtschaft" offen

146) BFH v.26.5.1965 HFR 1965, 485

Schleswig-Holstein, FG v.5.7.1968 EFG 1968, 469 Nr.522

allgemeinere Begriff abhängig ist von der Beschwer, so daß nur derjenige, der durch den Verwaltungsakt beschwert ist, ein Rechtsschutzbedürfnis besitzt¹⁴⁷⁾. Das Rechtsschutzbedürfnis wird im Bereich der Anfechtungs- und Verpflichtungsklage somit verkörpert und wahrgenommen durch das Institut der Beschwer. Bei richtigem Verständnis der Beschwer, vor allem der Reichweite der zu einer Beschwer führenden negativen Auswirkungen¹⁴⁸⁾, ist kein Fall denkbar, in dem der Kläger beschwert, aber nicht rechtsschutzbedürftig ist, sowie umgekehrt er nicht beschwert wäre, aber trotzdem ein Rechtsschutzbedürfnis zu bejahen wäre. Beide Begriffe sind in ihrer Funktion als Zulässigkeitsvoraussetzungen für öffentlich-rechtliche Gestaltungsklagen inhaltlich identisch¹⁴⁹⁾. Neben dem Erfordernis der Klagebefugnis ist somit kein Raum für die Prüfung, ob ein Rechtsschutzbedürfnis vorliegt, da bei Bejahung der Klagebefugnis zugleich immer das Rechtsschutzbedürfnis gegeben ist¹⁵⁰⁾.

Dieses Ergebnis wird nicht in Frage gestellt durch die Ansichten von Stephan¹⁵¹⁾ und Stich¹⁵²⁾, die eine Identität ablehnen, weil ihre Überlegungen sich nur auf das Rechtsmittelverfahren beziehen. Darauf wird noch bei der Erörterung der Rechtsmittelbeschwer einzugehen sein¹⁵³⁾.

147) Ziemer-Birkholz, Anm.119 a zu § 40 FGO
FG Hamburg v.29.6.1967 EFG 1967, 634 Nr.708

148) s. dazu ausführlich den zweiten Teil der Arbeit, S.72 ff.

149) ebenso schon Koehler, VwGO, Anm. VII 3 vor §§ 42/43 VwGO

150) so auch Becker-Riewald-Koch, Bd.III, Anm.6 d (1)
zu § 40 FGO

151) Stephan, Das Rechtsschutzbedürfnis, S.66

152) Stich, Beschwer im Verwaltungsprozeß, S.52

153) vgl. unten S.62 ff.

e) Beschwer und Aktivlegitimation

Die Aktivlegitimation (auch Sachlegitimation, Sachbefugnis oder Sachzuständigkeit genannt) ist gegenüber der Klagebefugnis ein aliud und daher scharf von dieser zu scheiden. Während die Klagebefugnis den formellen Sachbezug bestimmt und regelt, wer zur Erhebung der Klage berechtigt ist, behandelt die Aktivlegitimation den materiellen Bezug zur Sache, wer die aktiven bzw. passiven Subjekte des streitigen materiellen Rechtsverhältnisses sind. Fehlt dem Kläger die Aktivlegitimation, so ist die Klage als unbegründet abzuweisen. Sie ist also ein Element der Begründetheit der Klage¹⁵⁴⁾. Das Gesetz hat den Erfolg der Klage daran geknüpft, daß "der Verwaltungsakt rechtswidrig und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt ist"¹⁵⁵⁾. Es muß also zu der Rechtswidrigkeit die Rechtsverletzung hinzukommen. Damit wollte der Gesetzgeber andeuten, daß es nicht genügt, wenn der angefochtene Verwaltungsakt allein rechtswidrig ist, denn wollte man das schon für die Begründetheit ausreichen lassen, wäre man wieder bei der Popularklage angekommen, will doch der Popularkläger, der sich zum Sachwalter der Interessen eines anderen macht, die Beseitigung einer rechtswidrigen Behandlung eines anderen erreichen. Jedoch ist die Bedeutung der "Rechtsverletzung" als Begründetheitsmerkmal nicht so groß, wie der Gesetzestext es vermuten lassen könnte.

Löst man sich einmal vom Wortlaut des Gesetzes und macht den Erfolg der Klage lediglich von der Rechtswidrigkeit der

154) Rosenberg-Schwab, Zivilprozeßrecht, § 46 I 2
Ziemer-Birkholz, Anm. 80 zu § 40 FGO
Maeder-Mittelsteiner, Anm. IV 2 zu § 57 FGO
Grunsky, Grundlagen, § 28 I 1
Eyermann-Fröhler, Anm. 14 zu § 62 VwGO
BSG v. 28.1.1958 BSGE 6, 278 (282)

155) § 113 Abs. 1 VwGO, § 100 Abs. 1 FGO

angefochtenen Maßnahme abhängig, so würde sich gegenüber der jetzigen Rechtslage nicht viel ändern. Denn das Merkmal der Beschwer, verstanden als ein wertfreier und gegenüber der Rechtmäßigkeit neutraler Begriff im Sinne eines negativen Betroffenseins, dient ja gerade als Bestandteil der Klagebefugnis bereits bei der Zulässigkeitsprüfung dazu, derartigen Klagen, bei denen der Kläger durch die ergangene Maßnahme (bzw. deren Unterlassung) nicht negativ betroffen ist, die Zulässigkeit zu versagen. Da bei jeder Klage, die die Hürde der Zulässigkeit überwunden hat, über die Beschwer schon befunden wurde, bleibt für die Begründetheit nur noch die Entscheidung über die Rechtswidrigkeit übrig. Die "Rechtsverletzung" bei der Begründetheit wäre also eigentlich entbehrlich.

Die Fassung des § 100 Abs.1 und des § 101 FGO (rechtswidrige Rechtsverletzung) versteht sich aber aus der Überlegung, daß dann, wenn die Zulässigkeit der Klage und somit die Klagebefugnis feststeht, eine Entscheidung über die Begründetheit nur dann ergehen darf, wenn zugleich noch die Zulässigkeit fortbesteht¹⁵⁶⁾. Die FGO wollte damit zum Ausdruck bringen, daß eine Klage nur dann begründet ist, wenn eine Beschwer vorliegt und diese Beschwer sich als rechtswidrig erwiesen hat.

Dieses doppelte Auftreten der Beschwer wird von Bettermann verkannt. Während er anfangs die Beschwer als Zulässigkeitsvoraussetzung angesehen und dabei auf ihr tatsächliches Vorliegen abgestellt hat¹⁵⁷⁾, ordnet er sie später allein unter die Elemente der Begründetheit ein¹⁵⁸⁾. Letzterer Auffassung muß jedoch entschieden entgegengetreten werden. Die eigentliche Bedeutung der Beschwer liegt im Bereich der Zulässigkeit zur Festlegung der Klagebefugnis. Sie hat aber insofern auch Ausstrahlungen auf die Begründetheit

156) vgl. zum Wegfall der Beschwer vor der Entscheidung über die Klage unten S. 199 ff.

157) Bettermann, Klagebefugnis, S.463

158) Bettermann, Beschwer als Klagevoraussetzung, S.22

der Klage, als der Erfolg der Klage abhängig ist von der Zulässigkeit und der Begründetheit, Hauptelement der Begründetheit ist aber nicht die Untersuchung der Frage, ob eine Beschwer des Klägers gegeben ist, sondern ob seine Beschwer rechtmäßig oder rechtswidrig ist.

Festzuhalten ist somit, daß derjenige, der durch die angefochtene (bzw. abgelehnte oder unterlassene) Maßnahme in rechtswidriger Weise beschwert ist, zugleich aktiv für die Klage legitimiert ist.

f) Beschwer in Sonderfällen der Klagebefugnis

Die Klagebefugnis des § 40 Abs.2 FGO behandelt den Regelfall, sieht aber schon in ihrem Wortlaut Ausnahmen vor, "soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist". Diese Ausnahmen können die Klagebefugnis erweitern oder einschränken. In beiden Fällen ist zu fragen, welche Auswirkungen das auf die grundsätzlich zur Klagebefugnis erforderliche Beschwer hat.

Eine derartige Beschränkung der Klagebefugnis sieht § 48 Abs.1 FGO¹⁵⁹⁾ für einheitliche Feststellungsbescheide vor, die sich auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen. Während nach § 48 Abs.1 Nr.1 und 2 FGO die Klagebefugnis der Gesellschafter oder Gemeinschaftler daran geknüpft ist, ob diese hinsichtlich der in Nr.1 und 2 angeführten Fragen durch den Feststellungsbescheid berührt werden, werden durch § 48 Abs.1 Nr.3 FGO die nicht zur Geschäftsführung befugten Gesellschafter von der Klagebefugnis ausgeschlossen. Klagebefugt ist nur der geschäftsführende Gesellschafter. Die Anwendbarkeit des § 40 Abs.2 FGO wird ansonsten nicht berührt¹⁶⁰⁾; so muß im Fall des § 48 Abs.1 Nr.3 FGO der geschäftsführende Gesellschafter die im oben ange-

159) vgl. die gleiche Regelung im Vorverfahren, § 233 AO

160) Becker-Riewald-Koch, Anm.1 (7) zu § 48 FGO

fürten Sinn zu verstehende Rechtsverletzung geltend machen.

Ohne hier näher auf die Frage der Verfassungsmäßigkeit dieser Beschränkung einzugehen, die noch nicht ausgetragen ist¹⁶¹⁾ und hinsichtlich der Vereinbarkeit mit Art.19 Abs.4 GG recht fragwürdig erscheint¹⁶²⁾, spielt auch hier die Beschwer eine entscheidende Rolle. So ist unschwer das Motiv des Gesetzgebers zu erkennen, den einzelnen Gesellschaftern in den Fragen, die sie nicht unmittelbar betreffen, "berühren", die Klagemöglichkeit zu verwehren und diese nur einem, nämlich dem geschäftsführungsbefugten Gesellschafter zu eröffnen. Die Klagebefugnis richtet sich somit nach dem jeweiligen Grad der Beschwerde¹⁶³⁾.

Soweit der einzelne Gesellschafter nicht durch § 48 Abs.1 FGO an der Klage gehindert ist, muß er selbstverständlich auch durch die Feststellung beschwert sein¹⁶⁴⁾. Klagt dagegen der zur Geschäftsführung berufene Gesellschafter in einer Angelegenheit, die eigentlich andere Gesellschafter betrifft, in der diese aber nicht klagebefugt sind, so ist der geschäftsführende Gesellschafter nicht beschwert, aber trotzdem klagebefugt¹⁶⁵⁾. Es handelt sich hier um eine Ausnahme von dem Grundsatz, daß klagebefugt ist, wer beschwert ist. Das bedeutet aber nicht, daß auf das Erfordernis der Beschwerde gänzlich verzichtet würde. Das Gesetz führt nur eine Verlagerung der Beschwerde durch, indem es sich für die Klagebefugnis des Klägers mit der Beschwerde eines anderen begnügt.

§ 48 Abs.1 FGO stellt also eine Beschränkung der Klagebefugnis dar, soweit der Beschwerde nicht klagebefugt ist,

161) vgl. v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.10 ff. zu § 48 FGO
Ziemer-Birkholz, Anm.4 zu § 48 FGO

162) so auch FG Hamburg (Vorlagebeschluß gem. Art.100 Abs.1 GG)
v.20.8.1969 EFG 1969, 508 Nr.563

163) Kühn-Kutter, Anm.1 zu § 48 FGO

164) Maeder-Mittelsteiner, Anm.2 zu § 48 FGO

165) BFH v.15.11.1967 BStBl 1968 II 122

als auch eine Erweiterung, soweit der nicht beschwerte geschäftsführende Gesellschafter klagebefugt sein kann.

Eine ähnliche Erweiterung der Klagebefugnis beinhaltet § 49 FGO¹⁶⁶⁾ für den Fall der Rechtsnachfolge. Auch die Klagebefugnis des Rechtsnachfolgers ist von der Beschwer des Rechtsvorgängers abhängig.

2) Beschwer und Klagebefugnis nach § 41 Abs.1 FGO

Die Befugnis zur Erhebung der Feststellungsklage ist nach § 41 Abs.1 FGO an ein berechtigtes Interesse an der Feststellung geknüpft. Die Feststellungsklage ist gegenüber der Gestaltungs- und Leistungsklage mit Ausnahme der Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes subsidiär, § 41 Abs.2 FGO. Eine große Bedeutung kommt der Feststellungsklage jedoch nicht zu¹⁶⁷⁾.

Der Subsidiaritätscharakter der Feststellungsklage läßt schon Rückschlüsse darauf zu, wie das Feststellungsinteresse in der Abgrenzung zu der Klagebefugnis des § 40 Abs.2 FGO zu verstehen ist. Alle beschwerenden Maßnahmen - ergangene oder unterlassene Steuerverwaltungsakte¹⁶⁸⁾ - können nur Gegenstand von Anfechtungs- oder Verpflichtungsklagen sein. Demzufolge kann zur Erhebung einer Feststellungsklage keine Beschwer vorausgesetzt werden¹⁶⁹⁾. Sowohl die Beschwer als auch das Feststellungsinteresse sind besondere Ausprägungen des allgemeinen Rechtsschutzbedürfnisses¹⁷⁰⁾.

166) ebenso § 234 AO für das Vorverfahren

167) Becker-Riewald-Koch, Anm.2 (3) zu § 41 FGO

168) dazu unten S. 72 ff.

169) so auch Stich, Beschwer im Verwaltungsprozeß, S.138

170) Zum Verhältnis von Rechtsschutzbedürfnis und Beschwer vgl. oben S.46ff. zum Verhältnis zum Feststellungsinteresse vgl. Eyermann-Fröhler, Anm.9 zu § 43 VwGO

Das Feststellungsinteresse ist weiter¹⁷¹⁾ und unbestimmter als die Beschwer, es setzt erst an der Stelle ein, wo eine Beschwer nicht mehr vorliegt¹⁷²⁾. Dies wird deutlich z.B. im Fall der Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes, die nach § 41 Abs.2 S.2 FGO mit der Feststellungsklage begehrt werden kann. Wenn ein Nichtigkeitsgrund vorliegt¹⁷³⁾, ist der ergangene Verwaltungsakt nur ein scheinbarer und äußert keine Rechtswirkungen, so daß auch eine Beschwer nicht gegeben sein kann. Infolgedessen liegt das für die Feststellung erforderliche Interesse außerhalb jedes "Beschwerbereiches".

II Beschwer im Vorverfahren

Nach der Betrachtung der Befugnis zur Klageerhebung geht es im folgenden um die Frage, von welchen Kriterien die Befugnis zur Erhebung der Rechtsbehelfe des der Klage vorgeschalteten Vorverfahrens abhängig ist.

Eine ausdrückliche Regelung der Befugnis zur Einlegung der außergerichtlichen Rechtsbehelfe findet sich nur in § 231 AO¹⁷⁴⁾. Aber auch die VwGO und das SGG setzen auch ohne positive Normierung eine derartige Befugnis voraus¹⁷⁵⁾. Die Frage, ob die bei der Klagebefugnis gewonnenen Ergebnisse übernommen werden können, kann ohne Berücksichtigung des

171) vgl. dazu im einzelnen

v.Wallis-List in Hübschmann, Anm. 9 ff. zu § 41 FGO
Tipke-Kruse, Anm.3 zu § 41 FGO

172) vgl. auch die nachträgliche Feststellungsklage nach § 100 Abs.1 S.4 FGO, dazu unten S.213 ff.

Ruppel, Vorbeugende Feststellungsklage, FR 1971, 337 ff.
(341) spricht im Zusammenhang mit der vorbeugenden Feststellungsklage von einer extensiven Beschwer.

173) vgl. dazu Eyermann-Fröhler, Anm.1 ff. zu § 42 VwGO Anhang

174) Text siehe oben S. 14

175) von Mutius, Widerspruchsverfahren, S.214 ff.

Wesens des Vorverfahrens nicht beantwortet werden. Der Zweck des Vorverfahrens ist eine Entlastung der Gerichte. Die streitige Sache soll nach Möglichkeit schon im Vorverfahren beigelegt werden. Herr des Vorverfahrens ist die Verwaltungsbehörde, somit keine unabhängige Instanz wie das Gericht. Daraus erklärt sich, daß der Behörde, der die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf obliegt, im Vorverfahren die gleichen Rechte und Befugnisse zukommen, die die Verwaltungsbehörde bei der erstmaligen Schaffung des angefochtenen Verwaltungsaktes hatte. Überprüft werden im Vorverfahren nicht nur die Rechtmäßigkeit, sondern auch die Zweckmäßigkeit der angefochtenen Maßnahme in all den Fällen, in denen der Verwaltungsbehörde vom Gesetz ein Ermessen eingeräumt wird. Im Falle derartiger Ermessensentscheidungen gehen die Befugnisse der Behörde, die über den außergerichtlichen Rechtsbehelf entscheidet, weiter als die des Gerichtes im Klageverfahren, das nur nachprüfen darf, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind¹⁷⁶⁾.

Dementsprechend ist zu überlegen, ob die Beschwer als wesentliches Element der Einspruchs-, Beschwerde- und Widerspruchsbefugnis nicht ebenfalls weiter ist als bei der Klagebefugnis.

Die Beschwer ist auch im Vorverfahren Zulässigkeitsvoraussetzung der möglichen außergerichtlichen Rechtsbehelfe¹⁷⁷⁾. Um den gerichtlichen Rechtsschutz nicht unzulässig einzuschränken, dürfen die an die Beschwer im Vorverfahren zu stellenden Anforderungen nicht schärfer sein, denn sonst würde dem Vorverfahren eine Sperrwirkung zukommen, die dem

176) § 114 VwGO, § 102 FGO

177) Redeker-v.Oertzen, Anm.2 zu § 69 VwGO
v.Wallis in Hübschmann, Anm.3 zu § 231 AO,
Anm.10 zu § 238 AO
FG München v. 1.3.1966 EFG 1966, 434 Nr.481

Verfassungsgebot des Art.19 Abs.4 GG zuwiderlaufen würde. Demgegenüber wäre es durchaus möglich, sich im Vorverfahren mit geringeren Anforderungen zu begnügen, denn es ist sinnvoll, daß die untere Stufe der Rechtsschutzpyramide eine breitere Grundlage hat als die folgenden. Ob das gewählte Bild von der Rechtsschutzpyramide allerdings zwingend aus der verfassungsrechtlichen Rechtsschutzgarantie zu folgern ist¹⁷⁸⁾, erscheint doch bedenklich. Denn aus Art.19 Abs.4 GG läßt sich weder etwas über die Notwendigkeit eines Vorverfahrens noch entnehmen, daß überhaupt ein mehrstufiger gerichtlicher Rechtsschutz gewährleistet wird. Fest steht nur, daß der Rechtsschutz in unteren Bereichen nicht begrenzter sein darf als im weiteren Verfahren.

Somit muß der Kreis der Einspruchs- (bzw. Widerspruchs-, Beschwerde-) befugten mindestens ebenso groß sein wie der der Klagebefugten¹⁷⁹⁾. Andererseits sind auch von der Ausgestaltung des Vorverfahrens her keine Ansatzpunkte erkennbar, aus denen hervorginge, daß der Kreis der Einspruchsbefugten umfassender sei. Die Einspruchsbefugnis ist vielmehr identisch mit der Klagebefugnis¹⁸⁰⁾.

Die Besonderheit des Vorverfahrens, die zusätzliche Überprüfungsmöglichkeit der Zweckmäßigkeit des Verwaltungsaktes in Ermessensfällen, hat nichts mit der Beschwerde zu tun. Alle für die Klagebefugnis herausgearbeiteten Grundsätze gelten auch hier. Die Beschwerde ist ein neutraler Be-

178) so Burchardi, Zulässigkeitsvoraussetzungen, StuW 1967, 347 ff. (354)

179) so auch im Ergebnis Bettermann, Klagebefugnis, S.463, der darauf hinweist, daß der Kreis der Widerspruchsberechtigten weiter gezogen werden könnte als der der Klagebefugten.

180) ebenso Weides, Verwaltungsakt und Widerspruchsbescheid, JuS 1964, S.446 ff. (450)

griff¹⁸¹⁾, der unabhängig ist von den Kriterien, nach denen die Überprüfung des Verwaltungsaktes auf seine Vereinbarkeit mit Recht und Gesetz erfolgt. Wenn im Vorverfahren zu der Prüfung der Rechtmäßigkeit noch die der Zweckmäßigkeit hinzukommt, hat dies keine Auswirkungen auf die Beschwer. Abzulehnen ist daher die Auffassung von Woerner¹⁸²⁾, die Beschwer sei umfassender als die Rechtsverletzung des § 40 Abs.2 FGO, denn jede Rechtsverletzung bedeute zugleich eine Beschwer, eine Beschwer könne jedoch auch vorliegen, ohne daß eine Rechtsverletzung gegeben sei. Die letztere Feststellung ist richtig, die erstere dagegen falsch. Wenn eine Rechtsverletzung automatisch zu einer Beschwer führen würde, müßte man jedem Popularkläger den Rechtsweg eröffnen. Dieser ist aber allein durch die Aufspürung einer rechtswidrigen Maßnahme, von der er selbst nicht betroffen ist, nicht beschwert.

Durch die Möglichkeit der Überprüfung der Zweckmäßigkeit wird nur die Prüfung durch eine Vermehrung der Prüfungskriterien erweitert, ohne daß dies Auswirkungen auf den Umfang der Anfechtungsbefugnis hätte¹⁸³⁾. Der Kreis der Anfechtungsbefugten ist im Vorverfahren und Klageverfahren gleich zu bestimmen. Demzufolge tauchen in der Literatur zum Vorverfahren hinsichtlich der an die Beschwer zu stellenden Anforderungen, ob diese tatsächlich vorliegen¹⁸⁴⁾ oder schlüssig vorgebracht werden muß¹⁸⁵⁾, dieselben Fragen wie bei der Klagebefugnis auf.

Auch für das Vorverfahren ist die Anfechtungsbefugnis ebenso wie die Klagebefugnis so zu bestimmen¹⁸⁶⁾, daß derjenige

181) von Mutius, Widerspruchsverfahren, S.42

182) Woerner, Das außergerichtliche Vorverfahren, BB 1966, 855 (856)

183) FG Rheinland-Pfalz v.15.4.1970 EFG 1970, 527 Nr.554, wonach die Anfechtungsbefugnis zwar in sachlicher, jedoch nicht in persönlicher Hinsicht erweitert werde.

184) von Mutius, Widerspruchsverfahren, S.217

185) v.Wallis in Hübschmann, Anm.2 zu § 231 AO

186) vgl. dazu oben S.35

zur Einlegung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs befugt ist, der durch die angefochtene Maßnahme beschwert ist (wobei statt des tatsächlichen Vorliegens der Beschwerde in besonderen Fällen die Möglichkeit ausreicht, daß eine Beschwerde nicht auszuschließen ist¹⁸⁷⁾) und die Rechtswidrigkeit seiner Beschwerde behauptet.

Welche Umstände zu einer Beschwerde führen können, soll für eine einheitliche Erörterung aller Beschwerdegründe zurückgestellt werden.

III Beschwerde im Rechtsmittelverfahren

In der Reihenfolge der einzelnen Stadien des finanzgerichtlichen Verfahrens sind auch die Rechtsmittel, also die Revision und die Beschwerde, daraufhin zu überprüfen, ob die Beschwerde als Rechtsmittelvoraussetzung des Zivilprozesses in gleicher Form im steuerlichen Rechtsmittelrecht auftritt und ob wesensmäßige Unterschiede zu der Beschwerde in der Funktion als Klagevoraussetzung bestehen.

1) Revision

a) Das Erfordernis der Rechtsmittelbeschwerde

Nach dem Wortlaut des § 115 Abs.1 FGO steht die Revision nur den am Verfahren Beteiligten zu. Das wäre als Revisionsberechtigungsmerkmal im Zusammenhang mit den übrigen Merkmalen (Erreichung des Streitgegenstandswertes oder Zulassung der Revision durch das Finanzgericht) noch viel zu weit. Zwar würden keine Popularklagen zugelassen, denn die Beteiligten sind keine "quivis ex populo", aber sollte kein

187) vgl. oben S.36 f.

weiteres beschränkendes Merkmal hinzutreten, könnte der BFH seiner Aufgabe, Rechtsschutz durch Überprüfung von finanzgerichtlichen Urteilen nur dort zu gewähren, wo dies "erforderlich" ist, nicht gerecht werden. Schon der RFH¹⁸⁸⁾ erklärte die Einlegung eines Rechtsmittels gegen eine Entscheidung lediglich mit dem Ziel ihrer Bestätigung für unzulässig. Das Gesetz wollte durch die Anknüpfung an die Beteiligteigenschaft nur den Kreis der überhaupt in Betracht kommenden Revisionsberechtigten festlegen, nicht aber sagen, daß diese in jedem Fall revisionsberechtigt sind. Es besteht in der finanzgerichtlichen Literatur¹⁸⁹⁾ und Rechtsprechung¹⁹⁰⁾ Einmütigkeit darüber, daß im konkreten Fall nur derjenige Beteiligte das Rechtsmittel der Revision einlegen kann, der durch die anzufechtende Entscheidung beschwert ist. Nur zur Beseitigung einer wirklichen Belastung stellt die FGO ein Rechtsmittel zur Verfügung, nicht dagegen dazu, rein theoretische Feststellungen zu ermöglichen, beispielsweise zwecks nochmaliger grundsätzlicher Überprüfung des strittigen Falles durch den BFH.

188) RFH v.25.7.1934 RStBl 1934, 990

189) v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.7 vor §§ 115-127 FGO, Anm.8 zu § 115 FGO

Ziemer-Birkholz, Anm.6 zu § 115 FGO

Maeder-Mittelsteiner, Anm.II, V vor § 115 FGO

Görg-Müller, Anm.3 zu § 115 FGO (Tz. 622)

Becker-Riewald-Koch, Anm.3 zu § 124 FGO

Wauer, Beschwer, DStZ 1943, 45

190) RFH v.30.6.1923 RFHE 12, 252

BFH v.16.8.1961 HFR 1963, 110

BFH v.18.4.1962 HFR 1962, 242

BFH v.13.1.1965 BStBl 1965 III 149

BFH v.14.12.1965 HFR 1966, 132

BFH v.3.5.1968 BStBl 1968 II 685

BFH v.7.11.1969 BStBl 1970 II 217

Der Rechtsschutz soll möglichst effizient sein, und das wird er erst, wenn man nur dem Beschwerden den Rechtsweg eröffnet. Das vom Gesetzgeber als selbstverständlich vorausgesetzte Merkmal der Beschwer findet seinen weiteren Ausdruck darin, daß die Revision im Falle der Streitwertrevision von einer gewissen Höhe ihres Wertes, der "summa gravaminis", abhängig ist.

b) Formelle oder materielle Rechtsmittelbeschwer

Auch im finanzgerichtlichen Rechtsmittelverfahren taucht die im Zivilprozeß¹⁹¹⁾ umstrittene Frage auf, ob die Beschwer formell oder materiell zu bestimmen ist. Das BVerwG¹⁹²⁾ hatte in einem Fall, in dem der Kläger als Revisionskläger auftrat, die Beschwer formell durch den nachteiligen Unterschied zwischen seinem Begehren und der angefochtenen Entscheidung bestimmt. Diese Meinung wurde von der Literatur übernommen¹⁹³⁾. Man kann sie aber nicht auf den Beklagten als Revisionskläger übertragen, wie v.Wallis-List¹⁹⁴⁾ dies noch unter Hinweis auf den grundsätzlichen Unterschied des finanzgerichtlichen Verfahrens gegenüber dem Zivilprozeß in Bezug auf den zu gewährenden Rechtsschutz und die Stellung des Beklagten tun möchten. Es finden sich eher Argumente gegen die Anwendung der formellen Theorie auf den Beklagten. Während der Zivilprozeß vom Dispositionsgrundsatz beherrscht und der Prozeßstoff somit von den Anträgen der Parteien bestimmt wird, denen damit eine große Bedeutung zukommt, tritt im öffentlichen Recht der Unter-

191) dazu ausführlich oben S. 5 ff.

192) BVerwG v.3.7.1956 BVerwGE 4, 16 (17 f.)

193) Eyermann-Fröhler, Anm.4 zu § 124 VwGO
Redeker-von Oertzen, Anm.4 zu § 124 VwGO
Ule, Verwaltungsprozeßrecht, S.216

194) v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.7 vor §§ 115-127 FGO

suchungsgrundsatz¹⁹⁵⁾ hinzu, so daß dem Vorbringen der Parteien bis auf das Verbot, über den Klageantrag hinauszugehen¹⁹⁶⁾ nicht die gleiche Relevanz zukommt. In einem rein von der Officialmaxime beherrschten Verfahren, z.B. dem Strafprozeß, ist das Gericht in keiner Weise an die Anträge der Beteiligten gebunden¹⁹⁷⁾. Keinesfalls läßt sich aber aus den Verschiedenheiten von Zivil- und Verwaltungsprozeß der Schluß ziehen, im öffentlich-rechtlichen Gerichtsverfahren komme den Anträgen des Beklagten eine größere Bedeutung zu, so daß eine formelle Bestimmung der Beschwer des Beklagten nicht gerechtfertigt ist¹⁹⁸⁾.

Der Große Senat des BFH, der jüngst die Frage zu entscheiden hatte, ob die Beschwer des Finanzamtes, das als Beklagter und Revisionskläger auftrat, formell oder materiell zu bestimmen ist¹⁹⁹⁾, hat sich zu Recht für die materielle Beschwertheorie entschieden²⁰⁰⁾ und dies damit begründet, daß den Anträgen des Beklagten im Steuerprozeß keine rechtserhebliche Bedeutung zukomme²⁰¹⁾, so daß die formelle Beschwertheorie versagen muß und daher auf die materielle zurückzugreifen ist.

Nachdem nunmehr geklärt ist, daß die Rechtsmittelbeschwer des Klägers formell und die des Beklagten materiell zu ermitteln ist, ist noch darauf einzugehen, ob und in welcher Weise der Revisionskläger seine Beschwer vorbringen, geltend machen muß. Das führt zu der Frage, ob für die Rechtsmittelbefugnis ebenso wie bei der Klagebefugnis ne-

195) § 86 VwGO, § 76 FGO, § 103 SGG

196) § 88 VwGO, § 96 Abs.1 S.2 FGO, § 123 SGG

197) so auch Grunsky, Grundlagen, § 6 III

198) vgl. auch die oben erhobenen Bedenken S.

199) BFH (Gr.S.) v.15.11.1971 BStBl 1972 II 120

200) ebenso schon Ziemer-Birkholz, Anm.6 b.zu § 115 FGO

201) s. dazu im einzelnen BFH a.a.O. (Fn.44ff), S.123

vgl. auch o.Verf., Anm. zu obigem Urteil, DStZ A 1972, 157

ben dem Vorliegen der Beschwerde noch zu fordern ist, diese in irgendeiner Weise geltend zu machen. Das würde quasi zu einer sinngemäßen Anwendung des § 40 Abs.2 FGO führen²⁰²⁾, da § 40 Abs. 2 FGO über die Verweisungsnorm des § 121 FGO nicht direkt anwendbar ist.

In der Praxis wird der Revisionskläger, sei er nun Kläger oder Beklagter, nur erklären, er lege gegen die Vorentscheidung Revision ein und darlegen, weshalb er die angefochtene Entscheidung für falsch halte. Man darf die Forderungen an das Vorbringen der Beschwerde nicht überspitzen, um den Revisionskläger nicht durch unnötiges formelhaftes Vorbringen zu überfordern. Aus der Erklärung der Revisionseinlegung ist zu entnehmen, daß er mit der Vorentscheidung nicht einverstanden ist und diese wegen seiner Beschwerde beseitigt wissen möchte. Ob die Beschwerde dann vorliegt und die Rechtsmittelbefugnis des Klägers gegeben ist, hat das Revisionsgericht von Amts wegen zu prüfen.

c) Rechtsmittelbeschwerde und Rechtsschutzbedürfnis

Der Grundsatz, daß für die Zulässigkeit jedes Rechtsbehelfs ein Rechtsschutzbedürfnis erforderlich ist, hat auch für Rechtsmittel wie das der Revision Gültigkeit. Die Rechtsmittelbeschwerde wird auch hier als eine besondere Ausprägung des Rechtsschutzbedürfnisses angesehen²⁰³⁾.

Um das Verhältnis zwischen Rechtsschutzbedürfnis und Beschwerde genauer bestimmen zu können, muß man sich vergegenwärtigen, daß bei einem Rechtsmittel wie dem der Revision das Rechtsschutzbedürfnis an zwei verschiedenen Stellen auftaucht. Zu trennen sind das Rechtsmittelschutzbedürfnis und das Rechtsschutzbedürfnis für die der Revision zugrunde liegen-

202) so auch Becker-Riewald-Koch, Anm.3 zu § 124 FGO
Kühn-Kutter, Anm.1 zu § 115 FGO

203) so BVerwG v.11.2.1957 BVerwGE 4, 283

de Klage. Das für die erstinstanzliche Klage erforderliche Rechtsschutzbedürfnis ist identisch mit der Beschwer²⁰⁴⁾. Ob diese Beschwer vorgelegen hat, ist im Verfahren der zweiten Instanz eine Frage der Begründetheit. Daneben steht aber noch das spezielle Rechtsmittelschutzbedürfnis als Voraussetzung für die Zulässigkeit der Revision. Das soll kurz verdeutlicht werden:

Hat z.B. das FG eine Beschwer des Klägers angenommen, also die Klagebefugnis bejaht, ist es aber zu dem Ergebnis gekommen, daß die Beschwer rechtmäßig war und hat es infolgedessen die Klage abgewiesen, so resultiert aus dieser Entscheidung die formell zu bestimmende Rechtsmittelbeschwer des Klägers, so daß die dagegen gerichtete Revision bei Vorliegen der übrigen Revisionszulässigkeitsvoraussetzungen zulässig ist. Kommt das Revisionsgericht dann zu der Überzeugung, daß die Klage schon wegen fehlender Beschwer unzulässig gewesen wäre, so ist die Revision als unbegründet abzuweisen²⁰⁵⁾.

Die Frage nach dem Verhältnis der Rechtsmittelbeschwer (als Ausprägung des Rechtsmittelschutzbedürfnisses) zu der Beschwer als Klagevoraussetzung (dort identisch mit dem Rechtsschutzbedürfnis) ist daher gar nicht problematisch, weil beide bei der Revision in verschiedenen Ebenen (Zulässigkeit bzw. Begründetheit) beheimatet sind.

Problematisch kann nur sein, ob eine Identität zwischen der Rechtsmittelbeschwer und dem Rechtsmittelschutzbedürfnis besteht. Fälle, in denen eine Rechtsmittelbeschwer gegeben ist, trotzdem aber ein Rechtsmittelschutzbedürfnis zu verneinen ist, dürften selten sein²⁰⁶⁾; meistens wird es vielmehr an der Klagebeschwer fehlen.

204) vgl. oben S. 46 ff.

205) vgl. schon RFH v. 26.10.1933 RStBl 1933, 1223

206) Gräber, Revisionsverfahren, DStR 1971, 620 ff. (621)

Gleichwohl ist bei bestehender Rechtsmittelbeschwer, die nach den dargestellten Grundsätzen zu ermitteln ist, regelmäßig ein Rechtsmittelbeschutzbedürfnis vorhanden, so daß dies nicht mehr gesondert geprüft werden muß. Ohne Rechtsmittelbeschwer fehlt es immer an einem Rechtsmittelbeschutzbedürfnis²⁰⁷⁾. Ausnahmen, in denen dem Rechtsmittelbeschutzbedürfnis eine neben der Rechtsmittelbeschwer eigenständige Bedeutung in dem Sinne zukommt, daß trotz Rechtsmittelbeschwer es an einem Rechtsmittelinteresse fehlen kann, sind nur denkbar in Fällen der Erledigung der Hauptsache in der zweiten Instanz²⁰⁸⁾. Darauf kann aber erst eingegangen werden, wenn geklärt ist, welchen Einfluß die Beschwerde auf die Erledigung der Hauptsache ausübt²⁰⁹⁾.

2) Beschwerde

Die für die Revision herausgearbeiteten Überlegungen gelten in gleicher Weise für die Beschwerde²¹⁰⁾. So ist trotz der Erweiterung der Beschwerdeberechtigung über die Prozeßbeteiligten hinaus auf alle von der Entscheidung Betrof-

-
- 207) so auch Stephan, Rechtsschutzbedürfnis, S.67; wenn Stephan im folgenden (S.68) zu einer Unabhängigkeit von Beschwer und Rechtsmittelinteresse kommt, so ist dabei zu berücksichtigen, daß sich seine Überlegungen auf den Zivilprozeß beziehen, und sie übertragen auf das öffentliche Recht ehestens mit den hier angestellten Überlegungen zum Verhältnis von Rechtsmittel- und Klagebeschwer vergleichbar sind: dabei wurde aber auch hier die völlige Unabhängigkeit beider Begriffe nicht geleugnet.
- 208) ebenso Stephan a.a.O. (Fußn.207)
Stich, Beschwer im Verwaltungsprozeß, S.52 f.
vgl. z.B. BFH v.25.10.1968 BStBl 1969 II 167
- 209) vgl. dazu unten S.210 ff. (212)
- 210) § 128 FGO, § 146 VwGO, § 172 SGG
ferner § 51 Abs.1 FGO i.V.m. § 46 Abs.2 ZPO, §§ 115 Abs.3, 145 Abs.2, 146 Abs.3 und 148 Abs.3 S.1 FGO

fenen die Beschwerdeberechtigung von einer Beschwer abhängig²¹¹⁾. Die Beschwer ist wieder entweder formell oder materiell zu bestimmen. Hier wird eine Parallele zum Verfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit deutlich. Ist die mit der Beschwerde angefochtene Entscheidung auf Antrag ergangen, läßt sich die Beschwer formell bestimmen, materiell dagegen vornehmlich bei den Entscheidungen ohne Antrag. Im Gegensatz zu der Ansicht von Becker-Riewald-Koch²¹²⁾ hat die Besonderheit des Beschwerdeverfahrens, daß das Beschwerdegericht in Ermessensfällen sein Ermessen anstelle des Vorgerichts setzen kann²¹³⁾ (im Gegensatz zum Revisionsverfahren, wo nur die Grenzen des Verwaltungsermessens gem. § 102 FGO einer Rechtskontrolle durch den BFH unterliegen), nichts mit der Beurteilung der Beschwer zu tun. Ebenso wie im außergerichtlichen Vorverfahren die Beschwer als Einspruchsberechtigungsvoraussetzung ist auch die Beschwer als Beschwerdevoraussetzung unabhängig davon, welcher Prüfungsumfang dem Gericht zur Verfügung steht, ob also auch Zweckmäßigkeitserwägungen angestellt werden dürfen. Die Beschwer ist wertneutral und fragt nur nach der negativen Beeinträchtigung des Beschwerdeführers, sei diese nun infolge (rechtmäßiger oder rechtswidriger) Rechtsanwendung oder infolge entsprechenden den Beschwerdeführer benachteiligenden Zweckmäßigkeitsüberlegungen zustande gekommen.

211) Ziemer-Birkholz, Anm.16 zu § 128 FGO
v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.4 a zu § 128 FGO
Becker-Riewald-Koch, Anm.1 (3) zu § 128 FGO
Töpke-Kruse, Anm.4 b zu § 128 FGO
Görg-Müller, Tz. 622
Eyermaun-Fröhler, Anm.11 zu § 146 VwGO
BFH v. 16.8.1961 HFR 1963, 110
BFH v. 7.11.1969 BStBl 1970 II 217
BFH v. 19.12.1969 BStBl 1970 II 324, der die Begriffe
Rechtsschutzbedürfnis und Beschwer zugleich verwendet.

212) Becker-Riewald-Koch, Anm.1 (3) zu § 128 FGO

213) so v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.7 zu § 132 FGO; vertretbar wäre m.E. aber auch die gegenteilige Ansicht, daß das Beschwerdegericht analog § 102 FGO in den Fällen, in denen dem Vorgericht ein freies Ermessen eingeräumt ist, auf die Rechtskontrolle beschränkt ist, jedoch ist diese Frage noch nicht ausgetragen und auf die Beschwer ohne Einfluß.

3) Sonstige Rechtsmittel

Eine Beschwer ist auch für alle anderen gerichtlichen Rechtsmittel erforderlich, so insbesondere für die Nichtzulassungsbeschwerde des § 115 Abs.3 FGO²¹⁴⁾, bei dem Antrag auf gerichtliche Entscheidung gegen die Entscheidung des Vorsitzenden nach § 69 Abs.3 S.3 FGO²¹⁵⁾ als auch bei der Erinnerung gegen den Kostenansatz nach § 148 Abs.1 FGO²¹⁶⁾.

IV Beschwer und Verfassungsbeschwerde

Eine Untersuchung der Beschwer als Voraussetzung für die Zulässigkeit von Rechtsbehelfen insbesondere im finanzgerichtlichen Verfahren wäre unvollständig ohne eine Einbeziehung des Verfassungsprozesses. Dabei sollen aber nicht sämtliche verfassungsgerichtliche Klagearten, sondern nur die betrachtet werden, die vom gleichen Subjekt erhoben werden können wie die bisher erörterten Rechtsbehelfe, also vom Bürger. Der entsprechende verfassungsrechtliche Rechtsbehelf ist die Verfassungsbeschwerde nach Art.93 Nr.4 a GG i.V.m. § 90 BVerfGG²¹⁷⁾. Danach kann jedermann die Verfassungsbeschwerde zum BVerfG erheben, der behauptet, durch die öffentliche Gewalt in einem Grundrecht oder gleichgestelltem Recht verletzt zu sein. Dabei soll das BVerfG keine "Superrevisionsinstanz"²¹⁸⁾ etwa gegenüber Entscheidungen des BFH sein, wenngleich es es faktisch in all den Fällen ist, in denen eine Grundrechtsverletzung durch ein höchstrichterliches Urteil in Frage steht.

214) BFH v. 3.5.1968 BStBl 1968 II 685
Weyreuther, Revisionszulassung und Nichtzulassungsbeschwerde, Tz.191, 197 m.w.N.

215) Schleswig-Holstein. FG v.5.7.68 EFG 1968, 469 Nr.522

216) Ziemer-Birkholz, Anm.1 zu § 148 FGO
FG Berlin v.24.1.69 EFG 1969, 256 Nr.283

217) für das Landesverfassungsrecht vgl. z.B.Art.120 BayVerf:
"Jeder Bewohner Bayerns, der sich durch eine Behörde in seinen verfassungsmäßigen Rechten verletzt fühlt, kann den Schutz des Bayerischen Verfassungsgerichtshofes anrufen".

218) Lechner, BVerfGG, Anm. 3 b zu § 90 Abs.1 BVerfGG

Zur Bestimmung der Beschwerdebefugnis wird auch hier wieder, ebenso wie in Art.19 Abs.4 GG, § 42 Abs.2 VwGO und § 40 Abs.2 FGO, an die Geltendmachung einer Rechtsverletzung in Form der Behauptung angeknüpft. Dementsprechend spiegeln sich in der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung und Literatur die aus dem allgemeinen und besonderen Verwaltungsrecht bekannten Probleme wieder. Die Verfassungsbeschwerde kann im Gegensatz etwa zu der in Bayern möglichen Populärbeschwerde gegen Gesetzesnormen²¹⁹⁾ nur von dem Verletzten erhoben werden. Dafür ist nötig, daß der Beschwerdeführer von der angefochtenen Maßnahme in negativer Weise betroffen ist, denn das braucht der Populärkläger nicht zu sein. Erforderlich ist also eine Beschwerde, deren Beseitigung gerade das Ziel des Instituts der Verfassungsbeschwerde ist²²⁰⁾. Begründet ist die Verfassungsbeschwerde, wenn der Beschwerdeführer rechtswidrig beschwert ist. Wie die Beschwerde gestaltet sein muß, um für die Verfassungsbeschwerde relevant zu sein, oder anders ausgedrückt, welcher Art die Beschwerdegründe sein müssen, soll wiederum ausgeklammert und einer ausführlichen Behandlung an Hand des Steuerrechts vorbehalten bleiben²²¹⁾. Geklärt werden muß die Frage, welche Anforderungen an das Vorbringen des Beschwerdeführers zu stellen sind, damit dieser beschwerdebefugt ist. Auch die Verfassungsbeschwerdebefugnis muß, obwohl nunmehr selber in der Verfassung verankert, im Lichte des formellen Hauptgrundrechtes, der Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs.4 GG, gesehen werden, da Art.19 Abs.4 GG eine höherrangige Verfassungsnorm ist²²²⁾.

219) Art.98 S.4 BayVerf., Art.2 Nr.7, 53 Abs.1 BayVerfGGH

220) BVerfG v.4.3.1953 BVerfGE 2, 139 (141)
BVerfG v.13.12.1961 BVerfGE 13, 248 (260)
BayVerfGH v.25.1.1967 DStZ B 1957, 141

221) s. unten S. 72 ff.

222) vgl. ähnlich Maunz-Dürig, Anm.4 ff. zu Art.19 Abs.4 GG, obwohl Art.19 Abs.4 GG nicht der Unantastbarkeit des Art.79 Abs.3 GG unterfällt.

Daraus folgt, daß die Beschwerdebefugnis das gleiche Maß an verfassungsgerichtlichem Rechtsschutz freigeben muß wie von Art.19 Abs.4 GG garantiert. Das ist auch der Fall, wie der Vergleich des Wortlauts des dem Art.19 Abs.4 GG entlehnten Art.93 Nr.4 a und § 90 Abs.1 BVerfGG zeigt.

Demzufolge ist auch hier die zur Zulässigkeit erforderliche Behauptung der Rechtsverletzung aufzuspalten in die beiden Bestandteile: Beschwer des Beschwerdeführers und dessen Behauptung, seine Beschwerde sei grundgesetzwidrig. Erweist sich die Beschwerde dann als verfassungswidrig, ist die Verfassungsbeschwerde begründet.

Daß die Beschwer des Beschwerdeführers eine typische Zulässigkeitsvoraussetzung der Verfassungsbeschwerde darstellt, wird auch von Bettermann anerkannt²²³⁾. Er begründet das unterschiedliche Ergebnis, zu dem er dadurch kommt, daß er die Beschwer bei der verwaltungsgerichtlichen Klage unter die Begründetheits-²²⁴⁾, bei der Verfassungsbeschwerde dagegen unter die Zulässigkeitsvoraussetzungen einreicht, damit, daß das Verfahren der Verfassungsbeschwerde im Gegensatz zum Klageverfahren kein kontradiktorisches sei. Das ist zwar richtig, rechtfertigt aber keinen unterschiedlichen Standort der Beschwer. So ist auch das Verfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit nicht kontradiktorisch, trotzdem aber unbestritten, daß die Beschwer z.B. als Voraussetzung der Beschwerdeberechtigung zur Zulässigkeit gehört²²⁵⁾. Denn auch bei der Verfassungsbeschwerde gilt der allgemeine Grundsatz, daß niemand die Gerichte unnötig in Anspruch nehmen darf²²⁶⁾. Auch ein Verfassungsgericht soll außer bei der Popularbeschwerde nur angerufen werden

223) Bettermann, Beschwer als Klagevoraussetzung, S.36 f.

224) s. oben S. 31

225) vgl. oben S. 9 f.

226) BayVerfGH v. 25.1.1967 DStZ B 1957, 141

dürfen, wenn der Beschwerdeführer rechtsschutzbedürftig ist²²⁷⁾. Ein derartiges Rechtsschutzbedürfnis ist immer dann gegeben, wenn eine Beschwer im Sinne eines belastenden Betroffenseins vorliegt²²⁸⁾. Neben der Beschwer ist für ein Rechtsschutzbedürfnis kein Raum mehr²²⁹⁾, sondern der allgemeine Begriff des Rechtsschutzbedürfnisses findet auch hier seine Konkretisierung in dem Institut der Beschwer.

Allerdings läßt sich die Beschwer hier - und darin besteht ein Unterschied zu ihrer Verwendung als Klage- oder Rechtsmittelbefugnis - nicht mehr formell bestimmen. Auf den Klageantrag in einem etwaigen Vorprozeß kann man nicht zurückgreifen, da das Verfahren der Verfassungsbeschwerde davon zu sehr losgelöst ist und ein selbständiges Verfahren mit der Zielrichtung ist, Verfassungsverstöße zu verhindern, somit mehr objektiven Charakter besitzt²³⁰⁾ als etwa das Verfahren der Gerichtsbarkeiten des öffentlichen Rechts, denen die Wahrung der subjektiven Rechte des Bürgers obliegen. Dieser Unterschied wird deutlich in der unterschiedlichen Tenorierung. So gibt im Verwaltungsprozeß der Tenor eine Antwort auf den klägerischen Antrag, während in der Entscheidung über die Verfassungsbeschwerde für den Fall, daß diese begründet ist, die objektive Verfassungswidrigkeit festgestellt wird²³¹⁾. Diesem Wesen des Verfassungsprozesses wird die materielle Bestimmung der Beschwer gerecht.

Hinsichtlich der Geltendmachung der Beschwer finden sich

227) BVerfG v.27.7.1962 BVerfGE 14, 260 (262)

BVerfG v.11.3.1969 BVerfGE 25, 296 ff. (303)

228) BVerfG v.6.11.1968 BVerfGE 24, 289 (294 f.)

229) Stephan, Das Rechtsschutzbedürfnis, S.116 ff. (118)
Spanner, Verfassungsprozeß und Rechtsschutzbedürfnis,
S.418 ff. (423)

230) Lechner, BVerfGG, Anm.3 zu § 90 BVerfGG
Anm. a zu § 95 Abs.1 BVerfGG

231) vgl. § 95 Abs.1 BVerfGG

hier die gleichen Meinungen wieder wie bei den Klagebefugnisnormen. Während das BVerfG sich teilweise²³²⁾ mit der Schlüssigkeit begnügt hat, überwiegend²³³⁾ aber mit der Möglichkeitstheorie arbeitet, stellt Bettermann²³⁴⁾ auf das tatsächliche Vorliegen der Beschwer ab. Dem ist aus den gleichen Gründen wie bei der Klagebefugnis²³⁵⁾ zuzustimmen.

V Zusammenfassung

Im ersten Teil der Arbeit wurde die Rolle der Beschwer im öffentlichen Verfahrens- und Prozeßrecht an Hand des formellen Steuerrechts untersucht, das stellvertretend stand für die übrigen Gebiete des öffentlichen Rechts.

Die Beschwer ist ein Begriff des formellen Rechts. Sie charakterisiert die nachteilige Beeinträchtigung des Rechtsbehelfsführers und enthält noch keine Entscheidung darüber, ob die Beeinträchtigung rechtmäßig oder rechtswidrig ist. Diese "Beschwerung" ist eine typische Voraussetzung für die Zulässigkeit aller Rechtsbehelfe mit Ausnahme der atypischen Popularrechtsbehelfe, bei denen eine Beschwer entbehrlich ist.

Das allgemeine Rechtsschutzbedürfnis findet seine besondere Ausprägung in der Beschwer und geht in ihr auf.

Die Beschwer ist ein Element der Rechtsbehelfsbefugnis.

Klagebefugt bei Anfechtungs- und Verpflichtungsklagen (entsprechendes gilt für das Vorverfahren) ist, wer beschwert ist und vorträgt, er halte seine Beschwer für rechtswidrig. Ob eine Beschwer vorliegt, hat das Gericht von Amts

232) BVerfG v.4.6.1969 BVerfGE 26,116 (134)

233) BVerfG v.14.5.1957 BVerfGE 6, 445 (447)

BVerfG v.23.10.1958 BVerfGE 8, 222 (223)

234) Bettermann, Beschwer als Klagevoraussetzung, S.37

235) vgl. oben S.35

wegen im Rahmen der Zulässigkeitsprüfung festzustellen. Fehlt es an einer Beschwer, ist der Kläger nicht klagebefugt und die Klage daher als unzulässig abzuweisen. Kann das Gericht in Ausnahmefällen keine eindeutige Entscheidung über die Existenz der Beschwer fällen, reicht zur Erlangung der Klagebefugnis die Feststellung aus, daß sich die Möglichkeit einer Beschwer nicht ausschließen läßt. An das klägerische Vorbringen, er halte seine Beschwer für rechtswidrig, sind keine hohen Anforderungen zu stellen; dies ist regelmäßig aus der Tatsache der Klageerhebung zu entnehmen. Bei einer Teilanfechtung muß der Kläger den Teil seiner Beschwer, den er anfechten will, bezeichnen.

Gegenüber der Rechtswidrigkeit ist die Beschwer ein neutraler Begriff. Die rechtswidrige Beschwerde führt zur Begründetheit der Klage.

Für die Befugnis zur Erhebung einer Feststellungsklage ist keine Beschwer erforderlich. Soweit diese überhaupt wegen ihrer Subsidiarität möglich ist, setzt das Feststellungsinteresse gegenüber der Beschwer geringere Beeinträchtigungen voraus.

In der zweiten Instanz ist die Beschwer Voraussetzung für die Zulässigkeit jedes Rechtsmittels. Die Beschwer des Klägers als Rechtsmittelführer ist formell, die des Beklagten materiell zu bestimmen. Der Kläger ist formell beschwert, wenn die Vorentscheidung hinter seinen Anträgen zurückgeblieben ist. Der Beklagte ist materiell beschwert, wenn die angefochtene Entscheidung ihn nachteilig betrifft.

Auch die Befugnis zur Einlegung einer Verfassungsbeschwerde erfordert eine Beschwer sowie die Behauptung ihrer Verfassungswidrigkeit.

Zweiter Teil: Die Beschwerdegründe im Steuerrecht

Bisher wurde die Beschwerde nur in Bezug auf die zu erhebenden Rechtsbehelfe erörtert. Davor steht als notwendige Voraussetzung eine Maßnahme der öffentlichen Gewalt, gegen die sich der Rechtsbehelfsführer wendet. Diese soll im folgenden den Gegenstand der Untersuchung bilden im Hinblick darauf, wann eine derartige Handlung zu einer Beschwerde führt. Denn ob eine Beschwerde vorliegt oder nicht, läßt sich nur feststellen, wenn man die angegriffene oder anzugreifende Maßnahme daraufhin überprüft, ob sie auf den Rechtsbehelfsführer nachteilig einwirkt. Fehlt es daran, ist der Rechtsbehelf unzulässig. Urheber derartiger Maßnahmen sind die Steuerverwaltungsbehörden.

A Beschwerde durch Steuerverwaltungsakte

Die Akte der Steuerverwaltungsbehörden müssen, damit von ihnen überhaupt eine rechtlich relevante Beschwerde ausgehen kann, sie somit "beschwerfähig" sind, die Qualifikationen eines Verwaltungsaktes erfüllen. Denn nur gegen Verwaltungsakte bzw. deren Ablehnung oder Unterlassung stellt die FGO die Anfechtungs- bzw. Verpflichtungsklage nach § 40 Abs.1 zur Verfügung. Aus den Beschwerdegründen können daher alle Handlungen der Steuerverwaltungsbehörden ohne Verwaltungsaktsqualität ausgeschieden werden. Ohne hier auf den in Einzelfragen immer noch umstrittenen Begriff des Verwaltungsaktes detailliert einzugehen²³⁶⁾, besteht über die wesentlichen Merkmale Einigkeit. Unter einem Verwaltungsakt ist danach jede von einem Subjekt öffentlicher Verwaltung auf dem Gebiet des Verwaltungsrechts -

236) vgl. dazu näher Eyermann-Fröhler, Anm.11 - 83 zu § 42 VwGO
v.Wallis-List in Hübschmann, Anm. 41 ff. zu § 40 FGO

zu dem als ein verselbständigtes Gebiet auch das Steuerrecht gehört - getroffene Maßnahmen zur Regelung eines Einzelfalles zu verstehen, durch welche eine oder mehrere Personen unmittelbar betroffen werden²³⁷⁾. Hier fällt auf, daß das Merkmal der Betroffenheit sowohl im Begriff des Verwaltungsaktes als auch in dem der Beschwer enthalten ist. Freilich kann das Betroffensein positiver wie negativer Natur sein, ein Verwaltungsakt in begünstigender wie belastender Weise auf den Betroffenen einwirken. Die Beschwer fragt dagegen nur nach der belastenden Berührung des Betroffenen. Die Beschwer knüpft somit an ein Kriterium des Verwaltungsaktes an und gibt im Fall der Beschwer dem Betroffenen den Rechtsweg frei.

Die AO verwendet den modernen Begriff des Verwaltungsaktes noch nicht, sondern knüpft in § 231 AO an die Beschwer durch eine Verfügung oder deren Unterlassung an. Verfügung und Verwaltungsakt sind aber völlig identisch²³⁸⁾. Auf Grund dieses Zusammenhangs von Verwaltungsakt und Beschwer können in der folgenden Untersuchung der Beschwerdegründe alle Handlungen der Finanzverwaltung, die nicht Verwaltungsakte sind, außer Betracht bleiben. Denn wenn z.B. eine Maßnahme keinen Einzelfall regelt, dann fehlt ihr die Verbindlichkeit nach außen hin, die gerade das Wesen des Verwaltungsakts ausmacht. Nur aus dieser Außenwirkung kann aber eine Beschwer entspringen.

So ist zu Recht eine Beschwer durch eine Auskunft des FA

-
- 237) v.Wallis in Hübschmann, Anm.1 ff. vor § 91 AO
Tipke-Kruse, Anm.1 ff. zu § 91 AO
Ziemer-Birkholz, Anm.16 ff. zu § 40 FGO
Becker-Riewald-Koch, Anm.2 zu § 40 FGO
BFH v. 26.3.1969 BStBl 1969 II 470
238) Tipke-Kruse, Anm. 1 zu § 91 AO
v.Wallis in Hübschmann, Anm.2 vor § 91 AO
Kühn-Kutter, Anm.1 zu § 91 AO

verneint worden²³⁹⁾, die keinen Verwaltungsakt darstellte²⁴⁰⁾. Ebenso entschied der BFH²⁴¹⁾ bei einem Rundschreiben des Finanzamtes an alle Steuerberater, eine gesetzliche Bestimmung zu beachten. Von einem derartigen Schreiben geht keine rechtliche Wirkung aus, was zur Folge hat, das es auch an einer Beschwerde fehlt.

Eine Beschwerde kann sich aus jeder Art von Steuerverwaltungsakten ergeben. Die Betrachtung muß sich somit auf die ganze Skala der Steuerverwaltungsakte erstrecken. Als Beschwerungsgründe kommen daher in Betracht alle in § 229 Nr.1 - 14 AO angeführten Verfügungen, gegen die der Einspruch gegeben ist, ferner alle übrigen Maßnahmen von Verwaltungsaktsqualität i.S.d § 230 AO, gegen die die Beschwerde gegeben ist, sowie im weiteren Verfahrensstadium die Entscheidungen über den Einspruch und die Beschwerde im Rahmen des außergerichtlichen Vorverfahrens.

I Der beschwerende Teil des Steuerverwaltungsaktes

Ein Steuerverwaltungsakt besteht regelmäßig aus zwei Teilen: dem Tenor, der den Ausspruch einer bestimmten Rechtsfolge enthält, beispielsweise der Festsetzung einer bestimmten Steuer, und den Gründen. Beide müssen auf ihre Beschwerfähigkeit untersucht werden.

239) so FG Nürnberg v. 23.4.1956 EFG 1956, 322 Nr.364 vgl. o.Verf., Anm. zu obigem Urteil, EFG 1956, 322

240) Gleichwohl kann auch eine finanzamtliche Auskunft ein Verwaltungsakt sein, so etwa wenn sie die Merkmale einer öffentlich-rechtlichen Zusage (vgl. dazu Pfander, Die Zusage im öffentlichen Recht, S.39 ff.) erfüllt oder wenn es sich um eine verbindliche Zolleratauskunft handelt, § 23 ZG i.V.m. §§ 28 bis 31 AZO, vgl. auch § 229 Nr.9 AO.

241) BFH v.9.7.1963 HFR 1964, 54

1) Der Ausspruch des Steuerverwaltungsaktes

Je nach Art der Einwirkung der ausgesprochenen Rechtsfolge auf den Betroffenen ist zwischen belastenden und begünstigenden Steuerverwaltungsakten zu unterscheiden.

a) Belastende Steuerverwaltungsakte

Die traditionelle Unterscheidung der Steuerverwaltungsakte in belastende und begünstigende ist zugleich ein naheliegendes Kriterium zur Auslese der Verwaltungsakte, aus denen eine Beschwerde resultieren kann. Das Charakteristikum eines belastenden Steuerverwaltungsaktes besteht darin, daß er ein Tun, Dulden oder Unterlassen verlangen und beschränken oder Rechte entziehen, eine ungünstige Feststellung treffen oder eine beantragte Feststellung oder Gestaltung versagen kann²⁴²⁾. Der typische Fall des Steuerbescheides, der eine bestimmte Steuer in bestimmter Höhe festsetzt, trägt die Beschwerde quasi auf der Stirn. Gleiches gilt für alle anderen Steuerverwaltungsakte, wenn sich aus ihrem Ausspruch für den Steuerpflichtigen eine ungünstige Folge ergibt²⁴³⁾. Bei der Auferlegung von Geldleistungspflichten ist der belastende Charakter dieser Maßnahmen regelmäßig unschwer zu erkennen.

b) Begünstigende Steuerverwaltungsakte

Das Gegenstück zu den belastenden stellen die begünstigenden Steuerverwaltungsakte dar. Sie begründen oder bestätigen ein subjektives Recht des Staatsbürgers oder gewähren ihm einen rechtlich erheblichen Vorteil²⁴⁴⁾. Da sie eine

242) vgl. Paulick, Allgemeines Steuerrecht, Tz. 773
Kruse, Steuerrecht I, § 23 I 2

243) vgl. auch BSG v. 29.4.1958 BSGE 7, 169, wonach eine Beschwerde unmittelbar aus einem belastenden Verwaltungsakt folgt.

244) vgl. Tipke-Kruse, Anm. 21 zu § 91 AO

für den Betroffenen positive Folge aussprechen²⁴⁵⁾, kommt eine Beschwerde durch sie schon von ihrem Wesen her regelmäßig nicht in Betracht. So sehr belastende Verwaltungsakte beschweren, so wenig tun dies begünstigende.

c) Unterlassene Steuerverwaltungsakte

Ein unterlassener Steuerverwaltungsakt besagt noch nichts über eine Beschwer. Er kann aber einen Beschwergrund bilden, wenn aus dem Unterlassen eine Beschwer resultiert²⁴⁶⁾, was dann der Fall ist, wenn der unterbliebene Steuerverwaltungsakt den Steuerpflichtigen begünstigen würde²⁴⁷⁾. Dagegen kann ein unterlassener belastender Steuerverwaltungsakt keine Beschwer auslösen.

d) Beschwerneutraler Anspruch

Mit der klaren Abgrenzung zwischen der Belastung und der Begünstigung durch ergangene oder unterlassene Steuerverwaltungsakte scheint zugleich die Bestimmung der Beschwer in zuverlässiger Weise vorgenommen werden zu können. Damit sind die Beschwergründe aber noch nicht erschöpft. Noch nicht erfaßt sind die Steuerverwaltungsakte, bei denen es auf Grund ihrer besonderen Konstellation fragwürdig erscheint, ob sie eine Beschwer auslösen. Beispielsweise seien die Fälle angeführt, in denen die Steuer auf Null festgesetzt wurde, der Steuerpflichtige von der Steuer freigestellt wurde, oder er sich gegen die zu niedrige Steuerfestsetzung oder nur gegen die Gründe des Steuerverwaltungsaktes wendet.

245) vgl. etwa § 96 Abs.1 AO

246) vgl. BFH v. 18.5.1967 BStBl 1967 III 627
FG Hannover v.26.4.1961 EFG 1961, 565 Nr.644
Kühn-Kutter, Anm. 3 d zu § 231 AO

247) Zur Ermittlung dieser Begünstigung vgl. oben S.44 ff.

Hier scheint sich eine weitere Untersuchung der Beschwer zu erübrigen, denn bei einer Steuer von Null oder einer Freistellung enthält der Ausspruch selber keine beschwerende Rechtsfolge, ist also beschwerneutral; bei einer begährten höheren Steuerfestsetzung oder einer Auswechslung von Gründen mag zwar ein beschwerender Ausspruch vorhanden sein, doch wird dieser gerade nicht angefochten.

Trotzdem kann der Betroffene an einer Anfechtung ein unter Umständen ganz erhebliches Interesse haben, weil es Falllagen gibt, in denen es dem Steuerpflichtigen nicht, oder zumindest nicht primär, um den Ausspruch oder um die Beseitigung von in dem Ausspruch enthaltenen Vorteilen geht, sondern er auf Grund der vielfältigen Auswirkungen des gesamten Steuerverwaltungsakts andere Nachteile, die ihm der jetzige vorteilhafte oder zumindest nicht ungünstige Steuerverwaltungsakt später oder in anderen Bereichen bereiten kann, dadurch beseitigen bzw. verhindern möchte, daß er den Steuerverwaltungsakt zu Fall bringt. Dies gelingt ihm aber nur, wenn man in derartigen Fällen zu einer Bejahung der Beschwer kommt.

Dazu muß die Untersuchung des Beschwergrundes von dem Ausspruch auf die Gründe des Steuerverwaltungsaktes verlegt werden.

2) Die Gründe des Steuerverwaltungsaktes

Mit der Subsumtion des konkreten Lebenssachverhaltes unter den steuergesetzlichen Tatbestand findet zunächst eine Feststellung der verwirklichten Tatbestandsmerkmale, der Besteuerungsgrundlagen, statt. Die Verwirklichung des Tatbestandes löst die Rechtsfolge, die Entstehung der Steuerschuld²⁴⁸⁾, aus. Erst durch einen Steuerverwaltungsakt wird

248) vgl. § 3 Abs.1 StAnpG

die entstandene Steuerschuld dann festgesetzt. Die Mitteilung der verwirklichten Tatbestandsmerkmale, die zu dem Steuerauspruch geführt haben, stellt die Begründung des Steuerverwaltungsaktes dar.

Wann eine Beschwer durch die Gründe eines Steuerverwaltungsaktes möglich und anzuerkennen ist, läßt sich für alle Steuerverwaltungsakte allgemein nicht sagen und soll daher für die einzelnen Arten getrennt untersucht werden.

Voraussetzung dafür ist jedoch, daß ein Steuerverwaltungsakt überhaupt mit einer Begründung versehen ist.

In den steuerrechtlichen Normen findet sich dazu abgesehen von den Rechtsbehelfsentscheidungen nur die Vorschrift des § 211 Abs.2 Nr.1 AO, wonach Steuerbescheide eine Begründung enthalten sollen.

Wie aber von Schick²⁴⁹⁾ eingehend nachgewiesen wurde, bedarf jeder Verwaltungsakt, von einzelnen Ausnahmen abgesehen²⁵⁰⁾, notwendigerweise der Begründung, da aus rechtsstaatlichen Erwägungen, die in Art.19 Abs.4 GG ihren Niederschlag finden, dem betroffenen Staatsbürger mit der Begründung ein Anhaltspunkt insbesondere dort gegeben werden muß, wo der Ausspruch des Verwaltungsaktes für eine mögliche Anfechtung indifferent ist, so bei einer bestimmten Steuerfestsetzung. Diese bloße Festsetzung einer Steuerschuld würde den Betroffenen in seiner Rechtsschutzmöglichkeit behindern, wenn ihm die Hintergründe der Steuerfestsetzung nicht bekannt sind, was zur Folge hätte, daß er Rechtsbehelfe nur auf "Verdacht" einlegen könnte, ohne die Erfolgsmöglichkeiten abschätzen zu können. Die Sollvorschrift des § 211 Abs.2 Nr.1 AO ist somit auf Grund

249) Schick, Begründung bei Verwaltungsakten, JuS 1971, 1 ff. (2 ff.)

ebenso Maunz-Dürig, Anm. 50 zu § 19 Abs.4 GG

250) Schick a.a.O. (Fußn.249) S.4 f.

der verfassungsrechtlichen Interpretation als Mußvorschrift anzusehen²⁵¹⁾.

Ob bei fehlender Begründung allein dieser Umstand eine Art "Verfahrensbeschwerde"²⁵²⁾ auslöst, erscheint sehr fraglich, denn eine materielle (Sach)Beschwerde resultiert bereits aus dem Ergebnisausspruch, was für die Zulässigkeit eines Rechtsbehelfs ausreicht. Vielmehr kann das Fehlen einer erforderlichen Begründung als ein formeller Mangel zur Rechtswidrigkeit des Steuerverwaltungsaktes führen²⁵³⁾ und somit zur Begründetheit des Rechtsbehelfs, ohne daß aus der fehlenden Begründung eine "formelle Beschwerde" abzuleiten wäre.

II Der durch einen Steuerverwaltungsakt Beschwerde

Ein Steuerverwaltungsakt muß, um eine Außenwirkung entfalten zu können, gegenüber einer bestimmten Person ergehen, indem er nach § 91 AO bekannt gemacht wird. Dies persönliche Betroffensein ist einerseits Voraussetzung für einen wirksamen Steuerverwaltungsakt, andererseits ist nur ein derartig Betroffener zur Einlegung eines Rechtsbehelfs befugt. Damit wird aber nur der Kreis der Rechtsbehelfsbefugten abgesteckt, nicht aber zugleich gesagt, daß ein von einem Steuerverwaltungsakt persönlich Betroffener immer rechtsbehelfsbefugt ist. Das ist eine Frage der Beschwerde, bei der zu prüfen ist, ob der persönlich Betroffene auch der Sache nach von dem Steuerverwaltungsakt beeinträchtigt wird. Aus dem persönlichen Betroffensein allein resultiert nie eine Beeinträchtigung, so daß auch nicht von einer "persönlichen" Beschwerde gesprochen werden kann.

251) ebenso Paulick in Hübschmann, Anm.8 zu § 211 AO

252) s. dazu auch unten S.189

253) vgl. ähnlich Schick a.a.O. (FuBn.249), S.7 ff.

Rechtsbehelfsbefugt kann nicht nur der Adressat sein, also derjenige, an den der Steuerverwaltungsakt gerichtet ist, sondern jeder, für den er seinem Inhalt nach bestimmt ist²⁵⁴⁾.

Das kann auch der Nichtadressat sein, wenn sich aus dem Steuerverwaltungsakt nur eine derartige Zielrichtung entnehmen läßt²⁵⁵⁾. Diese Frage ist eng verbunden mit der nach der Beschwer, denn wenn jemand von einem Steuerverwaltungsakt beschwert wird, steht zugleich regelmäßig mit fest, daß er inhaltlich für ihn bestimmt war.

Während überwiegend der Beschwerzte mit dem Adressaten übereinstimmt, kommt der Frage nach der Beschwer des Nichtadressaten insbesondere im Rahmen der Haftungsbescheide eine Bedeutung zu, worauf dort noch einzugehen sein wird²⁵⁶⁾.

Ein Steuerverwaltungsakt ergeht dem der staatlichen Finanzverwaltung gegenüber Gewaltunterworfenen. Der Kreis der möglichen Beschwerzten umfaßt somit sämtliche Staatsbürger.

Nicht rechtsbehelfsbefugt sind daher grundsätzlich der Bund und die Länder. Fraglich ist, ob dieser Grundsatz auch für die Gemeinden gilt. Nach § 40 Abs.3 FGO wird den steuerertragsberechtigten Körperschaften, für die die Finanzbehörden des Bundes oder der Länder Steuern verwalten, dann eine Klagebefugnis zuerkannt, wenn die verwaltende Körperschaft mittelbar oder unmittelbar Schuldner der verwalteten Steuer ist. Diesem Interessenkonflikt kommt praktische

254) so schon RFH v. 12.5.1938 RStBl 1938, 529, obwohl der damalige § 238 AO seinem Wortlaut nach (vgl. oben Fn.52) enger war.

BFH v.15.12.1965 HFR 1966, 213

vgl. auch BFH v.14.9.1971 BStBl 1972 II 54

v.Wallis in Hübschmann, Anm.4 zu § 231 AO

Becker-Riewald-Koch, Anm.7 (5) zu § 40 FGO

Kühn-Kutter, Anm. 2 zu § 231 AO

255) vgl. für den Bereich der Vermögensabgabe BFH v.24.11.1967 BStBl 1968 II 131 und dazu o.Verf., Urteilsanmerkung in HFR 1968, 237

256) vgl. unten S. 183 ff.

Bedeutung zu bei der den Gemeinden zustehenden Grund- und Gewerbesteuer. Hier wird die Besteuerungsgrundlage durch Meßbescheid von den Finanzbehörden festgesetzt²⁵⁷⁾, während den Gemeinden nur noch die Anwendung des Hebesatzes auf den Steuermeßbetrag verbleibt (§ 21 Abs.1 GrStG, § 16 GewStG).

Zwar sind die Gemeinden nach Art.28 Abs.2 GG mit einem Selbstverwaltungsrecht ausgestattet, doch folgt daraus kein eigenes Besteuerungsrecht, sondern nur ein Anspruch gegenüber Bund und Ländern auf angemessene Finanzausstattung²⁵⁸⁾, so daß eigene Besteuerungsrechte der Gemeinden überhaupt nicht bestehen²⁵⁹⁾, sondern ihre Rechte auf das Aufkommen gewisser Steuern nur abgeleiteter Natur sind²⁶⁰⁾. Da den Gemeinden ein derartiges eigenes Besteuerungsrecht fehlt, können auch keine Rechte beeinträchtigt sein mit der Folge, daß die Gemeinden als Beschwerde nicht in Betracht kommen und entsprechend der ständigen Rechtsprechung des BFH²⁶¹⁾ unter Zustimmung der Literatur²⁶²⁾ gegenüber den

257) vgl. dazu auch unten S.151

258) Schick, Rechtsschutzprobleme, S. 265 ff. (270)

259) vgl. auch Art.105 GG

260) vgl. Art.106 Abs.5 und 6 GG, § 1 GewStG, § 1 GrStG

261) BFH v.22.11.1955 BStBl 1956 III 44

BFH v.10.11.1961 BStBl 1962 III 145

BFH v.25.5.1962 BStBl 1962 III 497

BFH v.21.10.1970 BStBl 1971 II 30

FG Düsseldorf v.30.6.1970 EFG 1971, 37 Nr.41 - n.rkr.-
Wenn der BFH in Ausnahmefällen (vgl. BFH v.10.11.1961
a.a.O. und BFH v.2.10.1962 BStBl 1963 III 216), etwa
bei willkürlicher Freistellung eines Grundstückes von der
Grundsteuer trotzdem eine Klagebefugnis bejaht, dürfte
als beeinträchtigtes Recht der oben erwähnte Anspruch
der Gemeinde auf angemessene Finanzausstattung in Betracht
kommen, das bei derart schweren Eingriffen eine erhebliche
Schmälerung erfahren würde.

262) vgl. Tipke-Kruse, Anm.16 zu § 40 FGO

v.Wallis in Hübschmann, Anm.15 zu § 231 AO

Becker-Riewald-Koch, Anm.8 (1) zu § 40 FGO

Ziemer-Birkholz, Anm.108 ff. zu § 40 FGO

Hartz, Stellung der Gemeinden, DB 1962, 681 f.

Dürschke, Rechtsmittelbefugnis der Gemeinden, FR 1963,
546 ff.

Meilicke-Hohlfeld, Rechtsmittelbefugnis der Gemeinden,
Gedenkschrift für Spitaler, S.153 ff.

Fortsetzung der Fn. auf S.82

Meßbescheiden der Finanzbehörden keine Klagebefugnis besitzen²⁶³⁾.

Auf Grund dieser Rechtsstellung der Gemeinden qualifiziert sich die spezielle Klagebefugnisnorm des § 40 Abs.3 FGO als eine Erweiterung der allgemeinen Vorschrift des § 40 Abs.2 FGO, indem sie eine Rechtsposition dort fingiert, wo sie sonst nicht gegeben wäre²⁶⁴⁾.

B Beschwer durch Steuerbescheide

Die generellen Überlegungen zu der Beschwer auf Grund eines Steuerverwaltungsaktes sollen nun an Hand der verschiedenen Arten von Steuerverwaltungsakten konkretisiert werden. Die in der Praxis häufigste Erscheinungsart eines Steuerverwaltungsaktes ist der Steuerbescheid nach §§210 ff. AO. Darunter ist die bestimmte Festsetzung einer Steuer gegenüber einem bestimmten Steuerpflichtigen wegen der Erfüllung eines fest umrissenen Steuertatbestandes zu verstehen²⁶⁵⁾.

I Beschwer durch das Ergebnis des Steuerbescheides (direkte Beschwer)

Im Vordergrund jedes Steuerbescheides steht der Ergebnisausspruch, die in einer bestimmten Höhe vorgenommene Steuerfestsetzung. Diese bildet zugleich die Beschwer, denn sie be-

262) Fortsetzung der Fn. S.81

a.A. Fischer, Prozessuale Stellung der Gemeinde, StuW 1972, 63 ff., der, da er zu einer Klagebefugnis der Gemeinden kommt, § 40 Abs.3 FGO wegen Verstoßes gegen Art.19 Abs.4 GG als verfassungswidrig ansieht.

263) Dagegen sind die Gemeinden im Zerlegungsverfahren kraft der ausdrücklichen Bestimmung des § 384 AO klagebefugt.

264) so zu Recht Schick, Rechtsschutzprobleme, S.265 ff. (272) a.M. Fischer a.a.O. (Fußn.262)

265) Paulick in Hübschmann, Anm. 6 zu § 210 AO

deutet für den Betroffenen eine unmittelbare direkte Nachteilungszufügung in seiner Vermögenssphäre. Das folgte schon aus § 232 Abs.1 Nr.1 AO a.F., "Beschwer durch die Höhe der festgesetzten Steuer", der wie ausgeführt²⁶⁶⁾, inhaltlich in § 231 AO fortlebt.

Demgegenüber kommen die in der Begründung enthaltenen Gründe des Steuerbescheides als Beschwergrund nicht in Betracht. So hat die Rechtsprechung den Grundsatz²⁶⁷⁾ herausgearbeitet, daß eine Beschwer des Steuerpflichtigen nur durch das in dem Bescheid zusammengefaßte Ergebnis möglich ist. Dies ist in der Literatur²⁶⁸⁾ gleichermaßen anerkannt.

Die AO spricht diesen Grundsatz in § 213 Abs.1 nur indirekt in negativer Weise aus, daß die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen regelmäßig nur einen unselbständigen, mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheides bildet. Anfechtbar ist daher nur der Ausspruch, der Verfügungssatz des Steuerbescheides. Nur die sich aus dem im Bescheid zusammengefaßten Ergebnis direkt resultierenden Nachteile bilden die Beschwer.

Die AO sieht als Ausnahme von diesem Grundsatz in § 213 Abs.2 eine selbständige Anfechtung von Besteuerungsgrundlagen nur vor, wenn diese mittels eines Feststellungsbescheides im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Fest-

266) vgl. oben S.16

267) RFH v.21.5.1920 RFHE 3, 38 (39)

RFH v.5.11.1920 RFHE 4, 172

RFH v.20.2.1935 RStBl 1935, 460

BFH v.26.9.1952 BStBl 1952 III 289

BFH v.7.11.1963 BStBl 1964 III 70

Nds. FG Hannover v.12.11.1958 EFG 1959, 183 Nr.229

FG Düsseldorf v.10.2.1971 EFG 1971, 235 Nr.243

268) Tipke-Kruse, Anm.2 zu § 231 AO

v.Wallis in Hübschmann, Anm.16 zu § 231 AO

Mattern-Meßner, Tz. 1848

stellung von Besteuerungsgrundlagen nach den §§ 214 ff. AO festgesetzt wurden. Die Erörterung der Feststellungsbescheide im Hinblick auf die Beschwer soll einem späteren Abschnitt vorbehalten bleiben²⁶⁹⁾.

Indem § 213 Abs.1 AO eine selbständige Anfechtung der Besteuerungsgrundlagen, also den Gründen eines Steuerbescheides, ausschließt, sagt er damit noch nichts über die Art und Weise der Beschwerung durch die Gründe. Da aber grundsätzlich jede Anfechtung eine Beschwer voraussetzt, wie im ersten Teil dargelegt, kann § 213 Abs.1 AO nur so verstanden werden, daß er mit der Begrenzung der Anfechtungsmöglichkeit eine Einengung der Beschwer vornimmt. Nur über eine Beschwer durch das Ergebnis des Steuerbescheides kann eine materiell-rechtliche Überprüfung der Gründe erfolgen. Wann das der Fall ist, soll an einem systematisch variierten Beispiel verdeutlicht werden:

Gegen einen Steuerpflichtigen, der ein Haus im größeren Umfang vermietet, ist ein Einkommensteuerbescheid in Höhe 100 ergangen. Wenn streitig ist, ob die Einnahmen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§§ 2 Abs.3 Nr.2, 15 EStG) oder aus Vermietung und Verpachtung (§§ 2 Abs.3 Nr.6, 21 EStG) gehören (270), kommen folgende Lösungsmöglichkeiten in Betracht:

- Variante A: Die alternative Einordnung der Einnahmen unter die angeführten Einkunftsarten führt in beiden Fällen zu einer Steuer von 100, was in der Praxis auf Grund der möglichen ähnlichen Einkunftsartsmittlungsarten 271) denkbar ist.
- Variante B: Die Einordnung führt bei einer Einkunftsart zu einer Steuer von 100, bei der anderen zu einer höheren.
- Variante C: Die Einordnung führt in beiden Fällen zu einer höheren Steuer als 100.
- Variante D: Die Einordnung führt bei einer Einkunftsart zu einer Steuer von 100 oder höher, bei der anderen zu einer niedrigeren.

269) s. dazu unten S.151 ff.

270) Zu dem Problem der Abgrenzung zwischen beiden Einkunftsarten vgl. Littmann, Anm.50 ff. zu § 15 EStG.

271) Gewinn durch Überschußrechnung nach § 4 Abs.3 EStG für Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei unterstellter Nichtbuchführungspflicht, bzw. Einnahme-Überschußrechnung nach § 2 Abs.4 Nr.2 EStG für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Variante E: Die Einordnung führt in beiden Fällen zu einer niedrigeren Steuer als 100.

Die Festsetzung der Steuer auf 100,- - für sich allein betrachtet - ist für den Steuerpflichtigen immer ein Beschwerwnis. Ergreift der Steuerpflichtige dagegen einen Rechtsbehelf, so wird er damit in der Regel die Beseitigung oder Verminderung des Beschwernisses erreichen wollen. Er wendet sich also schon in einer bestimmten Weise "gegen" den Steuerbescheid²⁷²⁾, nämlich zur Verringerung seiner Beschwer. Daraus folgt für den angeführten Beispielsfall:

Erstrebt der Steuerpflichtige die Herabsetzung der Steuer, so führt die aus der Steuerfestsetzung auf 100,- fließende Beschwer in allen Variationen zu einer Zulässigkeit des Rechtsbehelfs, da mit dem Rechtsbehelf die Beschwer beseitigt oder vermindert werden soll. Ob die Beseitigung der Beschwer möglich ist, der Rechtsbehelf also erfolgreich ist, spielt für die Beschwer keine Rolle, sondern ist eine Frage der Begründetheit.

Findet sich der Steuerpflichtige dagegen mit der Festsetzung auf 100 ab, indem er in seinem Begehren gar keine Steuerherabsetzung anstrebt, sondern die Steuerhöhe bestätigt haben möchte, nur mit einer anderen Begründung, so wendet er sich gar nicht gegen die Beschwer. Soll aber eine vorhandene Beschwerung nicht reduziert werden, so liegt die Beschwer dem Rechtsbehelf nicht zugrunde, was die Unzulässigkeit des Rechtsbehelfs zur Folge hat, denn ein Rechtsbehelf ist nur zur Beseitigung einer Beschwer da. So kann der Steuerpflichtige in der Variante A nicht mit dem Argument, die Einkünfte gehörten zu der anderen Einkunftsart, die Änderung

272) Zum Vorbringen des Klägers vgl. oben S.39 ff.

der Begründung des Steuerbescheides erreichen, ohne sein Ergebnis anzugreifen²⁷³⁾.

Das gleiche gilt für die Varianten B und C für den Fall, daß der Steuerpflichtige etwa eine höhere Steuer unter Änderung der Begründung erstrebt, da wiederum keine Beschwerde zum Gegenstand des Rechtsbehelfs gemacht wird. Lediglich in den Varianten D und E wird die Beschwerde angegriffen, wenn eine niedrigere Steuer festgesetzt werden soll.

Festzuhalten ist, daß es zur Zulässigkeit eines Rechtsbehelfs nicht genügt, daß zwar eine Beschwerde vorhanden ist, diese aber nicht angegriffen wird. Es muß vielmehr Ziel des Rechtsbehelfs sein, eine konkrete Beschwerde zumindest zu reduzieren.

Das hat für die Überprüfung der Rechtmäßigkeit von Besteuerungsgrundlagen als den Gründen eines Steuerbescheides zur Folge, daß die Rechtmäßigkeit von Gründen - inzidenter - nur dann untersucht werden kann, wenn davon die Rechtmäßigkeit des Ergebnisses des Steuerbescheides abhängt und die Rechtmäßigkeit des Ergebnisses überhaupt einer Überprüfung zugänglich ist. Das ist nur dann der Fall, wenn aus dem Ergebnis des Bescheides eine Beschwerde resultiert und diese vom Steuerpflichtigen mit einem Rechtsbehelf angegriffen wurde.

II Beschwerde bei Steuerbescheiden auf Null und Freistellungsbescheiden

1) Der Ausspruch

Der Steuerbescheid mit einer Steuerfestsetzung in Höhe von Null nimmt eine Sonderstellung ein. Er enthält zwar noch eine bestimmte Steuerfestsetzung, jedoch in der niedrigst möglichen Höhe, so daß er einer Nichtbesteuerung gleichkommt.

273) vgl. BFH v.18.4.1962 HFR 1962, 242

Die Besonderheit gegenüber der bislang erörterten Erscheinungsform des Steuerbescheides, der Steuerfestsetzung in bestimmter positiver Höhe, besteht darin, daß bei einem Steuerbescheid auf Null aus dem Ausspruch mangels einer positiven Steuerfestsetzung keine Beschwer folgen kann.

Ähnlich ist die Situation bei Freistellungsbescheiden²⁷⁴⁾, die die Freistellung von einer bestimmten Steuer aussprechen. Ein Freistellungsbescheid setzt begrifflich voraus, daß die Steuerrechtsfähigkeit bejaht, jedoch die Steuer auf Null festgesetzt wird²⁷⁵⁾. Die Gründe, die zu einer Steuer von Null führen, können diverser Art sein (z.B. Verneinung des objektiven Steuertatbestandes, Eingreifen einer Befreiungsvorschrift etc.) und sollen hier nicht näher untersucht werden.

Abgestellt auf das in dem Steuerbescheid zusammengefaßte Ergebnis bestehen zwischen einem Freistellungsbescheid und einem Steuerbescheid von Null keine Unterschiede, da in beiden Fällen keine Steuer festgesetzt wird. Auf den dabei verwendeten Wortlaut kommt es nicht an, lediglich die Nichtveranlagungsverfügung ist von dem Freistellungsbescheid zu trennen²⁷⁶⁾, da bei ihr nicht "keine Steuer", sondern "keine Veranlagung" ausgesprochen wird.

Die Festsetzung einer Steuer vom Null ist also regelmäßig der Ausspruch eines Freistellungsbescheides. Da aber keine Steuer festgelegt wird, kann ein Freistellungsbescheid direkt zu keiner Beschwer führen²⁷⁷⁾.

274) Freistellungsbescheide sind entgegen dem Wortlaut des § 21o Abs.3 AO in ihrer Bestandswirkung den Bescheiden, die auf einen positiven Steuerbetrag lauten, gleichgestellt, vgl.

BFH v.30.10.1952 BStBl 1953 III 30

BFH v.10.6.1953 BStBl 1953 III 214

275) BFH v.27.10.1959 BStBl 1961 III 286

276) vgl. zur Abgrenzung zum Freistellungsbescheid Kühn-Kutter, Anm.5 zu § 21o AO

Paulick in Hübschmann, Anm.17 zu § 21o AO

277) vgl. z.B. Schleswig-Holstein. FG v.20.12.1965 EFG 1966, 335 Nr.367

2) Die Bejahung der Steuerpflicht in den Gründen

Fraglich ist jedoch, ob der bei den auf einen positiven Steuerbetrag lautenden Bescheiden entwickelte Grundsatz des § 213 Abs.1 AO, wonach die Gründe eines Bescheides nur dann angegriffen werden können, wenn eine aus dem erkennenden Teil des Steuerbescheides fließende Beschwerde zum Gegenstand der Anfechtung gemacht wird, ansonsten aber eine Beschwerde durch die Gründe selbst unbeachtlich ist, auch für Freistellungsbescheide Gültigkeit hat. Dies Problem wird gerade bei Freistellungsbescheiden relevant, weil es ihnen an einem beschwerenden Ausspruch fehlt, so daß sich die Frage einer Beschwerung von vornherein auf die Gründe verlagert.

Nach § 232 Abs.1 Nr.2 AO a.F. war auch die Beschwerde erheblich, die sich aus der Bejahung der Steuerpflicht ergab. Als einziger Anwendungsfall dieser Alternative kommen Freistellungsbescheide in Betracht, da die Beschwerde, die aus einem auf einen positiven Steuerbetrag lautenden Bescheid resultiert, bereits von der ersten Alternative des § 232 Abs.1 Nr.1 AO a.F. erfaßt wird, "Beschwer durch die Höhe der festgesetzten Steuer". Da die Bejahung der Steuerpflicht immer in den Gründen des jeweiligen Steuerbescheides erfolgt (z.B. die subjektive Steuerpflicht wird bejaht, die objektive verneint und deswegen eine Steuer von Null festgesetzt), beinhaltet § 232 Abs.1 Nr.1 AO a.F. gesetzessystematisch eine Ausnahme von dem Grundsatz des § 213 Abs.1 AO. Derartige Ausnahmen sind vom Wortlaut des § 213 Abs.1 AO möglich, denn dort heißt es, daß die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen "regelmäßig" einen nicht selbständig anfechtbaren Teil des Bescheides bildet. Eine andere Ausnahme ist beispielsweise der Fall des § 213 Abs.2 AO²⁷⁸⁾.

278) vgl. Paulick in Hübschmann, Anm.9 zu § 213 AO

Auch der BFH betrachtete § 232 Abs.1 Nr.2 AO a.F. als Ausnahme zu § 213 Abs.1 AO²⁷⁹⁾. Der Entscheidung lag der in der Praxis und der Rechtsprechung immer wieder auftauchende Fall zugrunde, in dem die Gemeinnützigkeit eines Vereines verneint und somit von seiner subjektiven Steuerpflicht ausgegangen wurde, aber aus materiell-rechtlichen Gründen kein Körperschaftsteuerbetrag festgesetzt werden konnte. Der Verein möchte seine Gemeinnützigkeit, die zur Negierung der subjektiven Steuerpflicht führen würde, anerkannt haben. Weitere Auswirkungen über die Körperschaftsteuer hätte diese Feststellung nicht. Der BFH hielt die Klage wegen der Beschwer durch die Bejahung der subjektiven Steuerpflicht für zulässig.

Auch nach der Ersetzung des § 232 Abs.1 AO a.F. durch § 231 AO, der in seinem Wortlaut die beiden Alternativen des § 232 Abs.1 AO a.F. nicht übernahm, sondern nur generell an die Beschwer durch eine Verfügung anknüpfte, hielt der BFH an seiner Rechtsprechung fest²⁸⁰⁾ und ließ in derartigen Fällen unter Bezugnahme auf seine frühere Rechtsprechung weiterhin Rechtsbehelfe zu. Er begründete seine Kontinuität damit, daß die Änderung der Fassung der jetzt maßgeblichen Vorschriften des § 231 AO für die Einspruchsbefugnis und des § 40 Abs.2 FGO für die Klagebefugnis gegenüber § 232 Abs.1 AO a.F. keine inhaltliche Änderung bedeute. Diese Meinung wird auch in der Literatur²⁸¹⁾ vertreten, allerdings ohne nähere Begründung.

Dem ist insoweit zuzustimmen, daß bezüglich der Beschwer durch die Höhe der Steuer (§ 232 Abs.1 Nr.1 AO a.F.) durch § 231 AO und § 40 Abs.2 FGO keine Änderung eingetreten ist.

279) BFH v. 29.1.1957 BStBl 1957 III 151

280) BFH v. 23.7.1969 BFHE 96, 108

BFH v. 20.11.1969 BStBl 1970 II 133

BFH v. 22.4.1971 BStBl 1971 II 586

281) v. Wallis-List in Hübschmann, Anm. 21 zu § 40 FGO

Ziemer-Birkholz, Anm. 81 f. zu § 40 FGO

Kühn-Kutter, Anm. 3 zu § 231 AO

Anm. 3 zu § 40 FGO

Dagegen begegnet die Rechtsprechung zu der Beschwer infolge der Bejahung der Steuerpflicht sowohl im alten als auch im neuen Recht grundsätzlichen Bedenken:

Auch schon unter der Geltung des § 232 Abs.1 Nr.2 AO hätten stärkere Zweifel erhoben werden müssen, ob die aus der Bejahung der Steuerpflicht folgende Beschwer in jedem Falle für die Anfechtung ausreichte. Der Sinn der Aufnahme des Instituts der Beschwer in die AO war, die Austragung von Fragen, die nur theoretische Bedeutung haben, im Rechtsmittelverfahren zu verhindern²⁸²⁾. Legt man diese Zielsetzung jeder Auslegung der Normen, die die Beschwer regeln, zugrunde, so ist nicht einzusehen, warum gerade im Fall des Freistellungsbescheides, der in den Gründen eine Bejahung der Steuerpflicht enthält, ein Durchgriff auf die Beschwer durch die Gründe gestattet sein soll, ohne daß die Beseitigung einer Beschwer durch die Gründe (Verneinung der Steuerpflicht) irgendwelche Auswirkungen hat. Denn Entscheidungen ohne praktische Bedeutung zu verhindern, war und ist gerade Ziel des § 213 Abs.1 AO.

Die Fälle, in denen die Feststellung der Besteuerungsgrundlage quasi als Ausnahme doch praktische Auswirkungen bewirkt, sollen hier zunächst ausgeklammert bleiben²⁸³⁾, da sie anders behandelt werden müssen.

Schon das FG Düsseldorf hatte im zeitlichen Geltungsbereich

282) so schon Becker, Anm.1 zu § 221 AO 1919 (S.544)
RFH v.30.10.1925 RFHE 17, 305 (306)
RFH v.25.7.1934 RStBl 1934, 990
RFH v.20.2.1935 RStBl 1935, 460
BFH v.20.9.1952 BStBl 1952 III 289
Berger, Steuerprozeß, Anm.1 zu § 231 AO (174)
283) vgl. unten S. 94 ff.

des § 232 Abs.1 Nr.2 AO a.F. entgegen der höchstfinan-
richterlichen Rechtsprechung den Standpunkt einge-
nommen²⁸⁴⁾, ein Rechtsbehelf sei nicht zulässig, sofern
der angefochtene Bescheid auf Null lautet, auch wenn
in den Gründen die Steuerpflicht bejaht wird, es sei
denn, daß der Bescheid für andere Steuerbescheide bin-
dend ist. Zur Begründung führte es aus, daß anderen-
falls, wenn man derartige Rechtsbehelfe für zulässig er-
achtete, Entscheidungen getroffen werden müßten, denen
es an jeglichen praktischen Auswirkungen mangelt. Dem
ist voll zuzustimmen.

Beraubt man aber nun den § 232 Abs.1 Nr.2 AO a.F. je-
denfalls insofern seines Inhalts, als er vom BFH dahin
interpretiert wurde, daß die bloße Anfechtung der Gründe,
soweit diese eine Bejahung der Steuerpflicht enthalten,
auch ohne die Anfechtung der Beschwer durch das Ergebnis
(die bei Freistellungsbescheiden regelmäßig nicht vor-
handen ist) möglich ist, so ist zu fragen, welche Sach-
verhaltensgruppen denn überhaupt noch von der Regelung
des § 232 Abs.1 Nr.1 AO a.F. erfaßt werden können.

In dem Vorläufer des § 232 Abs.1 Nr.2 AO a.F., dem
§ 221 AO²⁸⁵⁾, wurde an die Beschwer durch die Vernei-
nung der Steuerpflicht angeknüpft. Der RFH führte dazu
aus²⁸⁶⁾, eine für die Zulässigkeit der Rechtsbehelfe re-
levante Beschwer liege immer dann vor, wenn es dem An-
fechtenden aus irgendwelchen Gründen darauf ankomme, die
ergangene Entscheidung in ihrem Ergebnis und nicht etwa
nur in ihren Gründen zu beseitigen. Eine Anfechtung aus-
schließlich wegen der Begründung komme ausnahmsweise nur

284) FG Düsseldorf v.30.10.1956 EFG 1957, 215 Nr.274

285) vgl. oben S.15

286) RFH v.27.2.1924 RFHE 13, 227 (229)

dann in Betracht, wenn Vorentscheidungen in den Gründen für die Veranlagung anderer Steuern oder sonst bindend seien.

Die Verneinung der Steuerpflicht kann den Steuerpflichtigen dann beschweren, wenn die Feststellung seiner positiven Steuerpflicht oder die Besteuerung für ihn weitere (positive) Auswirkungen hätte. Desgleichen kann die Bejahung der Steuerpflicht in den Gründen zu einer Beschwer führen, wenn sie negative Auswirkungen für den Steuerpflichtigen mit sich bringt.

Somit wird deutlich, daß der Gesetzgeber schlecht beraten war, als Beschwerdegründe nur die Verneinung der Steuerpflicht in die ältere bzw. nur ihre Bejahung in die spätere Fassung aufzunehmen. Denn sowohl aus der negativen als auch aus der positiven Entscheidung über die Steuerpflicht in den Gründen kann sich das ergeben, was der Gesetzgeber als Ausnahme von § 213 Abs.1 AO als materiellen Beschwerdegrund anerkannt wissen wollte: die Fälle, in denen die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Entscheidung über die Steuerpflicht) zwar keine Auswirkung auf das Ergebnis des Steuerbescheides hat, sie aber über diesen hinaus, etwa auf Grund einer Bindungswirkung, zu einer echten Beschwer führt. Auf jeden Fall aber sollen Rechtsbehelfe, die nur eine Anfechtung von Gründen ohne jede weitere Auswirkung beinhalten, nicht zugelassen werden. Aus diesem Grund hat auch das FG Hamburg in einer rechtskräftigen Entscheidung²⁸⁷⁾ dem BFH²⁸⁸⁾ ausdrücklich die Gefolgschaft verweigert. Es erklärte die Klage eines gemeinnützigen Vereins gegen einen Körperschaftsteuerbescheid von Null, in dessen Gründen von der Steuerpflicht eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes des Vereins ausgegangen war, mangels Beschwer für unzulässig.

287) FG Hamburg v.29.6.1967 EFG 1967, 634 Nr.708

288) vgl. oben Fn. 279 und 280

Beschränkt man also den Anwendungsbereich des § 232 Abs.1 Nr.1 AO a.F. auf die Situation, in denen die in den Gründen vorgenommene Entscheidung über die Steuerpflicht weitere Auswirkungen hat, so kann auch der in der Rechtsprechung und Literatur²⁸⁹⁾ verbreiteten Ausgangsüberlegung zugestimmt werden, daß § 232 AO a.F. sachlich unverändert in den jetzigen Rechtsbehelfsbefugnisnormen des § 231 AO und § 40 Abs.2 FGO fortlebt.

Auch für den Fall, daß man dieser Argumentation nicht folgt, ist der Rechtsprechung des BFH ein weiteres Bedenken entgegenzuhalten.

Erblickt man mit dem BFH in § 232 Abs.1 Nr.2 AO a.F. die Regelung einer Ausnahme von dem Grundsatz des § 213 Abs.1 AO "kein Rechtsbehelf ohne Beschwer im Ergebnis", so hätte es für den Gesetzgeber nahe gelegen, diese Ausnahme, wenn er an ihr festhalten wollte, auch bei der Schaffung des § 231 AO n.F. im Gesetz aufzuführen, zumal ja schon bisher die Ausnahme ebenso wie der Grundsatz positiv geregelt war. Da die Ausnahme nicht mehr vorhanden ist, wohl aber der Grundsatz, muß es auch in diesem Fall beim Grundsatz verbleiben, so daß eine Anfechtung der Gründe auch dann mangels Beschwer unzulässig ist, wenn in ihnen die Steuerpflicht bejaht wird und diese Bejahung weder Auswirkungen auf das Ergebnis des Steuerbescheides hat (was bei einem Freistellungsbescheid nicht möglich ist, weil der Steuerpflichtige im Ergebnis gar nicht besser gestellt werden kann), noch sich in sonstiger Weise auswirkt.

Liegt dagegen ein Freistellungsbescheid vor, wird aber nur eine anderweitige Ersetzung der Gründe erstrebt, so verfährt auch der BFH wieder nach dem Grundsatz des § 213 Abs.1 AO.

289) vgl. oben Fn.280 und 281

Dergestalt war der Sachverhalt der grundlegenden Entscheidung des BFH²⁹⁰⁾ zu dieser Frage gelagert:

Der Steuerpflichtige war von der Schenkungssteuer mit der Begründung freigestellt worden, es sei kein der Schenkungssteuer unterliegender Vorgang gegeben. Er erstrebte eine Änderung der Begründung mit der Behauptung, die Zuwendung sei zwar an sich steuerpflichtig, aber mit einer Auflage in gleicher Höhe (Verpflichtung zum Unterhalt seiner Mutter) so belastet, daß die Steuerpflicht wegfiel²⁹¹⁾. Er wollte damit im Rahmen der Entscheidung über die Schenkungssteuer eine auch die Einkommensteuerpflicht dieses Vorgangs verneinende Begründung erreichen²⁹²⁾.

Bei diesem Fall hat der BFH die Beschwer zu Recht nur an Hand des § 232 Abs.1 Nr.1 AO a.F. und § 213 Abs.1 AO geprüft, nicht aber auch § 232 Abs.1 Nr.2 AO a.F., da in dem Freistellungsbescheid die Steuerpflicht bereits verneint war. Da der Rechtsbehelfsführer im Ergebnis auch keine Bejahung der Steuerpflicht erreichen wollte, sondern nur die Steuerbarkeit des Vorgangs anerkannt haben wollte, dieser Feststellung aber keine Auswirkung etwa auf die Einkommensteuer zukam, handelte es sich mangels Beschwer um eine nach § 213 Abs.1 AO unzulässige Anfechtung der Gründe.

III Beschwer durch die Gründe des Steuerbescheides (indirekte Beschwer)

Im folgenden sollen die Fälle untersucht werden, die bei der bisherigen Erörterung bewußt ausgeklammert wurden, um den Grundsatz "keine Beschwer durch Gründe" deutlich her-

290) BFH v.26.9.1952 BStBl 1952 III 289

291) vgl. § 24 Abs.8 ErbStG

292) vgl. ebenso schon RFH v.25.5.1923 RFHE 12, 220 f., der bei erfolgter Verneinung der Steuerpflicht dem Begehren, die Steuerpflicht aus anderen Gründen zu verneinen, die Beschwer absprach.

auszustellen. Gemeint sind die Konstellationen, in denen die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für den Steuerpflichtigen anderweitige, d.h. außerhalb des Steuerbescheides liegende nachteilige Auswirkungen hat. Der Steuerpflichtige wird deshalb bestrebt sein, diese in den Gründen enthaltene Feststellung zu Fall zu bringen, um die von ihr ausgehende Benachteiligung in anderen Bereichen zu beseitigen.

Hier ist der Unterschied zu der bislang betrachteten direkten aus dem Ergebnisausspruch des Steuerbescheides zu entnehmenden Beschwer zu sehen. Die dagegen von den Gründen ausgehenden und über den unmittelbaren Steuerbescheid hinausreichenden Auswirkungen sollen infolgedessen als indirekte Beschwer bezeichnet werden.

Die Änderung von Gründen eines Steuerbescheides ist in den seltensten Fällen ergebnisneutral, sondern führt meistens zu einer höheren oder niedrigeren Steuerfestsetzung. Würde die Änderung der Gründe eine niedrigere Steuer ausmachen, so ist dies der Normalfall der direkten Beschwer, in dem der Steuerpflichtige unmittelbar die aus der "zu hohen" Steuer fließende Beschwer angreift und dabei eine Ersetzung der Gründe erreichen kann. Dabei geht es ihm primär gar nicht um eine Änderung der Gründe, sondern um die Herabsetzung der festgesetzten Steuer.

Anders verhält es sich dagegen, wenn aus der Änderung der Gründe eine höhere Steuer resultiert. Da das zugleich eine Erhöhung der direkten Beschwer bedeuten würde, ist eine derartige Ersetzung von Gründen nicht zulässig. Eine Ausnahme kann nur dann in Betracht kommen, wenn die Gründe zu anderweitigen Nachteilen führen, also eine indirekte Beschwer bestehen würde und diese nur durch eine Änderung der Gründe beseitigt werden könnte - auch mit der Folge einer dann u.U. höher festzusetzenden Steuer - .

Wäre schon eine Anfechtung des Steuerbescheides zur Änderung der Gründe mit der Folge der Festsetzung einer höheren Steuer zulässig - was sogleich zu untersuchen sein wird - , weil die Besteuerungsgrundlagen, auf denen die zu niedrige Steuer basiert, den Steuerpflichtigen anderweitig beschweren, so muß erst recht eine Beschwer in dem Fall anerkannt werden, wenn eine Ersetzung der sich nachteilig auswirkenden Gründe durch andere für den Steuerbescheid ergebnisneutral wäre, es also bei der gleichen Steuer oder bei der Freistellung verbliebe.

1) Die zu niedrige Steuerfestsetzung

Ist eine Beschwer wegen einer zu niedrigen Steuerfestsetzung²⁹³⁾ überhaupt rechtlich anzuerkennen?

Anfechtungsgegenstand kann ein einen positiven Steuerbetrag ausweisender Steuerbescheid ebenso sein wie ein Freistellungsbescheid²⁹⁴⁾. Die Besonderheit besteht hier darin, daß, soweit bereits eine Steuer festgesetzt wurde, die daraus sich ergebende Beschwer gerade nicht angegriffen wird. Vielmehr erstrebt der Steuerpflichtige eine Erhöhung der unmittelbaren Beschwerde durch die Heraufsetzung des Steuerbetrags. Das kann für den Steuerpflichtigen überall dort sinnvoll sein, wo ein erhöhter Steuerbetrag ihm anderweitige Vorteile einbringt. Als Beschwerdegrund kommt daher nur der Steuer- (bzw. Freistellungs)bescheid im Hinblick auf seine anderweitigen negativen Auswirkungen in Betracht.

Vor der Untersuchung der Art und Weise dieser Auswirkungen

293) vgl. dazu Weidemann, Klage wegen zu niedriger Steuerfestsetzung, VerwArch Bd.63, 55 ff.

294) vgl. BFH v. 26.9.1952 BStBl 1952 III 289:

"Auch die völlige Freistellung von einer Steuer kann als Beschwer durch die Höhe der festgesetzten Steuer anzusehen sein."

muß die Frage gestellt werden, inwieweit eine solche indirekte Beschwer vom Gesetz gedeckt ist.

Nach dem Wortlaut des § 232 Abs.1 Nr.1 AO a.F., "Beschwer durch die Höhe der festgesetzten Steuer" würde eine solche Beschwer ignoriert werden, verstände man unter der "Höhe" nur eine "zu hohe" Steuerfestsetzung²⁹⁵⁾.

In der Rechtsprechung zu § 232 AO a.F. wurde deswegen schon früh das farblose Wort "Höhe" durch den neutralen Begriff "Maß" ersetzt²⁹⁶⁾. Diese Rechtsprechung fand ihre Stütze in § 221 AO 1919, der unter der Höhe der Steuerfestsetzung zwar nur die "zu hohe" verstand, die "zu geringe" aber ausdrücklich als möglichen Beschwergrund anführte²⁹⁷⁾.

An dieser Stelle wird die Querverbindung zwischen der Anfechtung eines Freistellungsbescheides wegen der Entscheidung über die Steuerpflicht und der Anfechtung eines Steuerbescheides wegen zu geringer Steuer deutlich. Nicht ohne Grund führt die Urfassung der AO diese beiden Beschwergründe im Anschluß an die Beschwer durch die Höhe der Steuer zusammen auf. Denn die Gemeinsamkeit beider Fälle besteht darin, daß sowohl die Entscheidung über die Steuerpflicht bei Freistellungsbescheiden als auch die zu geringe Steuerfestsetzung erst dann beschwerend wirken, wenn sie außerhalb des Bescheides liegende Nachteile verursachen.

Besteht somit der Grund der Beschwer in dem Maß der Steuer, so kann sowohl die zu hohe als auch die zu niedrige Steuer angegriffen werden. Das heißt aber noch nicht, daß damit

295) so aber noch Kuehn, Anfechtung in Zollsachen, ZfZ 1943, 57 ff.

296) RFH v.23.11.1933 RStBl 1933, 1308
RFH v. 6. 2.1934 RStBl 1934, 441
BFH v.26. 9.1952 BStBl 1952 III 289

297) vgl. oben S.15

bereits die Beschwerde festgestellt wäre. Vielmehr ist das erst möglich an Hand einer Analyse der Auswirkungen, die im folgenden vorgenommen werden soll.

2) Die Auswirkungen als Beschwerdegrund

Bei der Anfechtung eines Steuerbescheides wegen einer indirekten Beschwerde findet eine Verlagerung der materiellen Beschwerde von dem angefochtenen Bescheid auf die außerhalb seiner selbst von den Gründen bewirkten Auswirkungen statt. Da aus dem angegriffenen Steuerbescheid direkt entweder keine Beschwerde resultiert (so im Fall des Freistellungsbescheides) oder dort, wo eine direkte Beschwerde vorhanden ist (so bei positiver Steuerfestsetzung), diese nicht Gegenstand des Verfahrens ist, ist der direkte steuerliche Vorteil (die nicht noch höhere als im Bescheid vorgenommene Steuerfestsetzung) verbunden mit einem anderweitigen Nachteil.

Dieser Nachteil kann ganz verschieden beschaffen sein. So kann er auf abgaberechtlichem Gebiet liegen, auf sonstigen Rechtsgebieten oder außerrechtlichen, kann sich bereits gegenwärtig oder erst zukünftig äußern. Zu untersuchen ist weiter der Grad der Bindung zwischen dem Steuerbescheid und den Nachteilen. Fraglich ist auch, ob die tatsächliche Existenz des Nachteils erforderlich ist oder ob die Möglichkeit oder Wahrscheinlichkeit seines Eintritts ausreicht, sowie, in welchem Wertverhältnis der direkte Vorteil zu dem indirekten Nachteil stehen muß.

Fehlt es dagegen an jeglichen nachteiligen Auswirkungen, so liegt dem Verlangen nach einer bisher nicht erfolgten oder höheren Steuerfestsetzung keinerlei Beschwerde zugrunde²⁹⁸⁾.

298) vgl. dazu die interessante Entscheidung des RFH vom 27.11.1942 RStBl 1943, 36, in der eine Kirchengemeinde von einer Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer eine Beschwerde ab-leiten wollte, da ihr das staatsbürgerliche Recht, Steuern bezahlen zu dürfen, verweigert werde.

3) Das Wertverhältnis zwischen direktem Vorteil und indirektem Nachteil

Am leichtesten läßt sich das für die indirekte Beschwer erforderliche Wertverhältnis zwischen dem direkten Vorteil und dem indirekten Nachteil bestimmen. Da eine Beschwer immer nur aus einem Nachteil resultieren kann, muß auch in diesem besonderen Fall auf den Nachteil abgestellt werden. Hier stehen sich jedoch Vor- und Nachteil gegenüber. Weil aber der indirekte Nachteil nicht ohne den direkten Vorteil gesehen werden kann, ist die Beschwer aus dem effektiven Nachteil zu bestimmen. Dieser besteht in der Saldierung der positiven und negativen Größen.

Auf das saldierte Ergebnis finden wiederum die allgemeinen Grundsätze der Beschwer Anwendung. Nur wenn der Nachteil überwiegt, der Saldo also negativ ist, ist die für die Anfechtung der zu niedrigen Steuerfestsetzung erforderliche Beschwer gegeben.

Soweit in der Rechtsprechung überhaupt auf diese Frage eingegangen wird, wird allgemein²⁹⁹⁾ ein Überwiegen der Nachteile verlangt. Jede andere Behandlung würde auch dem Wesen der Beschwer als nachteilige Beeinträchtigung des Betroffenen widersprechen.

Geht man von diesem Ergebnis aus, so ist die Anfechtung einer zu niedrigen Steuerfestsetzung zwecks Erreichung eines effektiven Steuervorteils gar keine Besonderheit, da sich die Beschwer auch hier auf den Nachteil, nur eben in einer saldierten Form bezieht.

299) RFH v.6.2.1934 RStB1 1934, 441

RFH v.23.1.1935 RStB1 1935, 320

BFH v.28.8.1963 StRK § 232 AO R.27

BFH v.11.1.1967 BStB1 1967 III 215

FG Nürnberg v.25.6.1953 EFG 1953, 2 Nr.2

FG Karlsruhe v.11.5.1954 DStZ B 1954, 285

FG München v.16.10.1962 EFG 1963, 225 Nr.292

FG Hamburg v.30.5.1963 EFG 1964, 80 Nr.93

Schleswig-Holstein. FG v.23.8.1967 EFG 1968, 33 Nr.40

FG Düsseldorf v.24.9.1969 EFG 1970, 131 Nr.140

IV Die Arten der indirekten Beschwer

Die Auswirkungen, die die indirekten Nachteile ausmachen, sollen nunmehr im einzelnen daraufhin untersucht werden, ob sie zu einer Beschwer führen, die für die Anfechtung der Gründe eines Steuerbescheides ausreicht.

1) Steuerrechtliche Auswirkungen

Steuerrechtliche Auswirkungen sind denkbar sowohl innerhalb der gleichen Steuerart, über die der angefochtene Bescheid eine Aussage trifft, als auch bei anderen Steuerarten.

Gesetzliche Anerkennung fanden diese negativen Auswirkungen eines Steuerbescheides erstmals in § 221 AO 1919, "Beschwer durch zu geringe Steuer". Da dieser Gesetzeswortlaut aber den wesentlichen Umstand nicht enthielt, nämlich daß die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen anderweitige Nachteile verursacht, die nur behoben werden können, wenn eine Änderung der Besteuerungsgrundlagen vorgenommen wird, was aber zu einer Erhöhung der Steuer führen würde, wurde dieser Umstand durch die Rechtsprechung des RFH³⁰⁰⁾ im Wege der Auslegung des § 221 AO 1919 eingeführt und so dieser Vorschrift überhaupt erst zu einem Sinn verholffen. Mit der Ablösung durch § 232 Abs.1 AO a.F. änderte sich an dieser Rechtsprechung nichts. Sie wurde jetzt lediglich auf das "Maß" der Steuer gegründet³⁰¹⁾. Der BFH³⁰²⁾ führte sie un-

300) RFH v.18.9.1929 RStBl 1929, 625

RFH v.6.2.1934 RStBl 1934, 441

RFH v.23.1.1935 RStBl 1935, 320

RFH v.20.2.1935 RStBl 1935, 460

301) vgl. oben S. 97

302) BFH v. 26.9.1952 BStBl 1952 III 289

BFH v.2.3.1961 StRK § 232 AO R.22

BFH v.22.8.1963 StRK§232 AO R.27

BFH v.7.11.1963 BStBl 1964 III 70

BFH v.9.7.1964 HFR 1965, 71

BFH v.16.7.1964 HFR 1964, 440

BFH v.12.11.1964 HFR 1965, 283

BFH v.11.1.1967 BStBl 1967 III 215

BFH v.22.8.1968 BStBl 1968 II 801

BFH v.18.2.1971 BStBl 1971 II 496

verändert fort und übernahm sie auch für den jetzigen § 231 AO. Auf eine kurze Formel gebracht, lautet dieser Grundsatz: Der Steuerpflichtige ist durch eine zu niedrige Steuerfestsetzung nur dann beschwert, wenn mit einer gewissen Sicherheit angenommen werden kann, daß der Vorgang, auf dem die zu niedrige Steuerfestsetzung beruht, dem Steuerpflichtigen bei einer anderen Steuerart oder bei der gleichen Steuer für spätere Steuerabschnitte Nachteile verursacht, die den durch die zu niedrige Steuerfestsetzung bewirkten Vorteil überwiegen.

Auch in der Rechtsprechung der Finanzgerichte³⁰³⁾ und in der Literatur³⁰⁴⁾ wurde diese generelle Aussage übernommen.

-
- 303) FG Nürnberg v.25.6.1953 EFG 1953, 2 Nr.2
FG Karlsruhe v.11.5.1954 DStZ B 1954, 285
FG Düsseldorf v.30.10.1956 EFG 1957, 215 Nr.274
FG Nürnberg v.25.4.1960 EFG 1961, 11 Nr.14
FG München v.17.7.1962 EFG 1963, 130 Nr.157
FG München v.16.10.1962 EFG 1963, 225 Nr.292
FG Hamburg v.30.5.1963 EFG 1964, 80 Nr.93
FG Nürnberg v. 7.4.1967 EFG 1967, 482 Nr.533
Schleswig-Holstein. FG v.23.8.1967 EFG 1968, 33 Nr.40
- 304) v.Wallis in Hübschmann, Anm.20 zu § 231 AO
v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.27 zu § 40 FGO
Kühn-Kutter, Anm.3 a aa zu § 231 AO
Tipke-Kruse, Anm.2 zu § 231 AO, Anm.15 zu § 40 FGO
Ziemer-Birkholz, Anm.88 a und 122 zu § 40 FGO
Becker-Riewald-Koch, Anm.6 b (10), 6 d (3) zu § 40 FGO
Paulick, FGO, Tz. 169
Ziemer-Haarmann, Einspruch-Beschwerde-Klage, Tz.264
Maeder-Mittelsteiner, Anm.B II 1 a aa zu § 40 FGO
Berger, AO, Anm. zu § 231 AO
Bühler-Strickrodt, Bd.I, 559
Wauer, Beschwer, DStZ 1943, 45 ff. (46 f.)
Schneider, Beschwer, DStZ A 1954, 329 ff. (331 f.)
Hartleb, Beschwer, StWa 1964, 87 ff.
Gräber, Beschwer, DStR 1967, 271 ff.
Schick, Begründung bei Verwaltungsakten, JuS 1971, 1 ff. (7)
Mittelbach, Auswirkungen des Bilanzzusammenhangs, DStR 1971, 743 ff.

a) Auswirkungen innerhalb der gleichen Steuerart

Da ein Steuerbescheid auf Grund des Prinzips der Abschnittsbesteuerung³⁰⁵⁾ bei laufend veranlagten Steuern (Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer) eine Regelung für den jeweils von ihm erfaßten Besteuerungsabschnitt trifft, können sich Auswirkungen der vorbezeichneten Art aus den in den Gründen des Bescheides festgestellten Besteuerungsgrundlagen für die gleiche Steuerart nur für die dem erfaßten Abschnitt nachfolgenden Zeiträume ergeben. Die zukünftigen nachteiligen Auswirkungen sind also die hier zu untersuchenden Beschwergründe. Bereits in diesem kleinen Bereich der Auswirkungen des Steuerbescheides innerhalb der gleichen Steuerart ist es unmöglich, alle in Betracht kommenden Umstände, denen eine Bindungswirkung für die Zukunft zukommt, hier erschöpfend darzustellen. Vielmehr sollen an dieser Stelle die wesentlichen und in der Praxis immer wieder zu Schwierigkeiten führenden indirekten Beschwergründe herausgestellt werden.

aa) Auswirkungen infolge des Bilanzzusammenhanges

Bei Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus den ersten drei Einkunftsarten des EStG haben, bestehen die Einkünfte aus dem ermittelten Gewinn, § 2 Abs.4 Nr.1 EStG. Sofern sie verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen (§§ 160 ff. AO) oder dies freiwillig tun, ist der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach §§ 4 Abs.1, 5 EStG zu ermitteln. Sind an diesen Einkünften mehrere beteiligt, so ist der durch die Bilanz ausgewiesene Gewinn selbst Ge-

³⁰⁵⁾ vgl. Herrmann-Heuer, Anm.89 zu § 5 EStG
vgl. auch BFH v.16.7.1964 BStBl 1964, 440: Für die Frage der Beschwer ist jeder Veranlagungszeitraum für sich zu betrachten, falls nicht in einer Veranlagung Entscheidungen getroffen werden, die auch für spätere Zeiträume bindend sind.

genstand eines Feststellungsbescheides gem. § 215 Abs.2 AO³⁰⁶⁾. Im Fall der Einzelunternehmerschaft ist also die Bilanz und der durch sie ausgewiesene Gewinn lediglich eine Besteuerungsgrundlage des Einkommensteuerbescheides. Damit der Betriebsvermögensvergleich seiner in den §§ 5, 4 Abs.1 EStG enthaltenen Vergleichsfunktion gerecht werden kann, muß das Anfangsbetriebsvermögen eines Wirtschaftsjahres vollinhaltlich übereinstimmen mit dem Schlußbetriebsvermögen des vorhergehenden Wirtschaftsjahres (Grundsatz des Bilanzzusammenhanges). Daraus folgt die sogenannte Zweischneidigkeit der Bilanz³⁰⁷⁾, die darin besteht, daß sich eine Bilanz nicht nur auf das abgeschlossene Wirtschaftsjahr, sondern auf Grund des Bilanzzusammenhanges auch auf das nächst folgende Wirtschaftsjahr auswirkt. Die Erhöhung eines Wertansatzes des Aktivvermögens, bzw. die Verminderung eines solchen des Passivvermögens in der Bilanz eines Wirtschaftsjahres erhöht den Gewinn dieses Abschnittes, kann aber um den gleichen Betrag den Gewinn der folgenden Zeit ermäßigen (so z.B. auf der Aktivseite bei Umlaufvermögen im folgenden Abschnitt, bei abnutzbaren Anlagegütern in der Zeit der AfA, bei nichtabnutzbaren Anlagegütern bei der Veräußerung oder Entnahme; auf der Passivseite bei einer Rückstellung im Zeitpunkt der Auflösung). Nur über diese Auswirkungen des Bilanzzusammenhangs ist die Beschwer in diesen Fällen zu verstehen.

Relativ problemlos ist die Feststellung der Beschwer, wenn die dem anzufechtenden Bescheid zeitlich nachfolgenden Auswirkungen bereits in der Vergangenheit liegen. So war der Fall in der Entscheidung des BFH vom 22.8.1968³⁰⁸⁾ gelagert:

306) vgl. dazu ausführlich unten S.156 ff.

307) vgl. Herrmann-Heuer, Anm.89 zu § 5 EStG

308) BFH v.22.8.1968 BStBl 1968 II 801

Bei einer Betriebsprüfung, die sich auf die Jahre 1956 bis 1960 erstreckte, wurden bestimmten Teilwertabschreibungen nicht anerkannt. Die sich daraus ergebenden Gewinnerhöhungen wurden nur in den Jahren 1959 und 1960 vorgenommen. Die Veranlagungen für 1956 bis 1958, die auf Grund der Betriebsprüfung erstmals durchgeführt wurden, ließ der Steuerpflichtige unanfechtbar werden. Er verlangt die Verteilung der Mehrgewinne auf alle Jahre. Nach den vom BFH aufgestellten Grundsätzen über den Bilanzzusammenhang³⁰⁹⁾ ist ein unrichtiger Bilanzansatz in der Regel bis zur Fehlerquelle zurück zu berichtigen. Der Steuerpflichtige konnte daher die Verteilung der Mehrgewinne bis zum Wirtschaftsjahr 1956 zurück verlangen, jedoch nur solange, als die Veranlagungen 1956 bis 1958 noch nicht unanfechtbar waren. Hat er dagegen in Kenntnis der falschen Bilanzansätze die Veranlagungen 1956 bis 1958 unanfechtbar werden lassen, obwohl er ihre Berichtigung hätte erreichen können, so kann er nach dem in diesem Zusammenhang heranzuziehenden Grundsatz von Treu und Glauben³¹⁰⁾ keine Verteilung der Gewinnerhöhung auch auf diese Jahre verlangen.

Es ist aber gerade die Frage, ob der Steuerpflichtige verfahrensrechtlich dazu in der Lage gewesen wäre. Das ist nur zu bejahen, wenn er bezüglich der Anfechtung der Steuerbescheide 1956 bis 1958 beschwert war. Die Nichtansetzung der Teilwertabschreibung in allen Jahren hätte regelmäßig in jedem Jahr eine Gewinnerhöhung zur Folge. Demgegenüber würde die volle Rückgängigmachung der Abschreibungen in den Jahren 1959 und 1960 zu einer wesentlich stärkeren Gewinnerhöhung führen, die allerdings auch auf diese beiden Jahre

309) grundlegend BFH v.29.11.1965 BStBl 1966 III 142

310) vgl. Herrmann-Heuer, Anm.77 f. zu § 4 EStG m.w.N.

beschränkt wäre. Für die Beschwer ist aber nicht die Höhe des Gewinns von Bedeutung, sondern die Steuerbelastung, die sich aus der Anwendung des steuerpflichtigen Einkommens (das je nach den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen hauptsächlich von der Höhe des Gewerbegewinns bestimmt wird) auf den Einkommensteuertarif ergibt. Auf Grund der Progression des Tarifes wird die Steuerbelastung bei Berichtigung der Teilwertabschreibung in den Jahren 1959 und 1960 erheblich größer sein als bei einer Verteilung auf alle Jahre. Da in diesem Falle feststand, daß die Berichtigung des Fehlers ab 1956 zwar in allen Jahren eine Gewinn- und somit (unmittelbar) auch eine Steuererhöhung zur Folge hatte, andererseits eine Nichtberichtigung dazu führen würde, daß bei der späteren Berichtigung (mittelbar) eine wesentlich größere Steuererhöhung eintreten würde, als die Summe der Erhöhungsbeträge der einzelnen Jahre bei kontinuierlicher Fehlerberichtigung ausmachen würde, resultiert aus dem fehlerhaften Bilanzansatz die Beschwer.

Wesentlich schwieriger ist die Entscheidung über das Vorliegen einer Beschwer, wenn - wie in den meisten Fällen - die von einem Bilanzansatz ausgehenden Wirkungen einfach deshalb noch nicht zu überblicken sind, weil sie in der Zukunft liegen. Zwar läßt sich in der Regel eine zuverlässige Prognose stellen über die Auswirkungen des vom Steuerpflichtigen erstrebten Bilanzansatzes auf den Gewinn der künftigen Veranlagungszeiträume, ob und in welcher Höhe der Bilanzansatz sich voraussichtlich gewinnmindernd auswirkt, aber eine Voraussage über seine Auswirkungen auf die in den folgenden Jahren anfallenden Steuerbeträge ist meist nicht möglich. Das liegt daran, daß in den künftigen Zeiträumen eine Reihe von unbestimmbaren Umständen eintreten können, die direkter Einfluß auf die Höhe der dann festzusetzenden Steuer haben. Man denke nur daran, daß der vom Steuerpflichti-

gen angefochtene Bilanzansatz sich zwar zukünftig mit Sicherheit gewinnerhöhend auswirkt, aber dennoch in dem Folgejahr eine Steuer nicht festzusetzen ist z.B. wegen eines Ausgleiches mit Verlusten aus einem anderen Gewerbebetrieb oder aus einer anderen Einkunftsart oder des Abzuges von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen etc.

Aus diesem Grunde bezieht sich die Aussage, daß eine Beschwer immer dann vorliegt, wenn die Summe der negativen Auswirkungen, die der angegriffene Bilanzansatz auf Grund des Bilanzzusammenhanges auslöst, größer ist als der Betrag der positiven Auswirkung auf die Steuer des streitigen Veranlagungszeitraums, nur auf einen lediglich ausnahmsweise bestehenden Idealfall. Der für die Beschwer erforderliche negative Saldo³¹¹⁾ wäre höchstens dann bestimmbar, wenn die denkbaren Auswirkungen des im Veranlagungszeitraum I streitigen Bilanzansatzes beispielsweise im Zeitraum II abgeschlossen wären und erst danach (bzw. infolge eines langandauernden Rechtsbehelfsverfahrens) die richterliche Entscheidung zu treffen ist. In der Praxis sind die künftigen Auswirkungen jedoch meistens noch nicht übersehbar.

Um für diese Fälle eine Lösung zu finden, ist es unumgänglich, in den Fällen der Anfechtung von zu niedrigen Steuerbescheiden von der systemrichtigen Lösung, die die Beschwer von der tatsächlichen Existenz eines negativen Saldos abhängig macht, abzugehen und sich mit geringeren Anforderungen zu begnügen.

Wenn in keiner Weise voraussehbar ist, ob die vom Finanzamt vorgenommene Behandlung eines Bilanzansatzes sich in ihren späteren Auswirkungen auf das steuerliche Ergebnis der folgenden Veranlagungszeiträume zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirkt, der Eintritt beider

311) vgl. oben S.99

Möglichkeiten also offen ist, hat der RFH³¹²⁾ eine Beschwerde verneint. Diese Auffassung, der auch Schneider³¹³⁾ folgt, überwälzt das Risiko auf den Steuerpflichtigen. Resultieren aus dem Bilanzansatz später doch irgendwelche negativen Folgen für die Steuerfestsetzung, so würde der Steuerpflichtige rechtsschutzlos gestellt, als er dann auf Grund des Bilanzzusammenhanges an den früheren Bilanzansatz gebunden ist.

Infolgedessen ist der BFH³¹⁴⁾ dem nicht gefolgt. In dem von ihm entschiedenen Fall ging es um eine Rückstellung für Gewerbesteuer, die das Finanzamt vorgenommen hatte und die der Steuerpflichtige für unzulässig hielt. Dieser wandte sich somit gegen eine Minderung des Gewinns (bzw. gegen die zu niedrige Steuerfestsetzung), die er nach der Rechtsprechung des BFH³¹⁵⁾ in einem späteren Veranlagungszeitraum wieder ausgleichen muß. Wenn nur die Möglichkeit besteht, daß sich die vom Finanzamt gewählte Methode auch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirken kann, entfällt nach der Ansicht des BFH nicht etwa deshalb die Beschwerde, weil sich der Bilanzansatz auch zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken kann, sondern dann liegt gerade in dieser Ungewißheit die Beschwerde³¹⁶⁾.

Dem ist grundsätzlich zuzustimmen, denn nur in der angeführten Weise kann verhindert werden, daß der Steuerpflichtige plötzlich steuerlichen Belastungen gegenübersteht, gegen die er sich nicht zur Wehr setzen konnte. Das würde aber dem Art.19 Abs.4 GG zuwiderlaufen³¹⁷⁾. Da diese zukünftigen Belastungen überhaupt erst infolge des Gebotes des Bilanzzusammenhanges entstehen bzw. möglicherweise eintreten können,

312) RFH vom 6.2.1934, RStBl 1934, 441 (442)

313) Schneider, Beschwer, DStZ A 1954, 329 ff. (330)

314) BFH v.12.11.1964 HFR 1965, 283

315) vgl. dazu die Wiedergabe bei Littmann, Anm.536 ff. zu §§ 4, 5 EStG

316) so auch Gräber, Beschwer, DStR 1967, 271 ff. (272)

317) ebenso Becker-Riewald-Koch, Anm.6 b (5) zu § 40 FGO

ist die Anerkennung einer Beschwer durch sie das Korrektiv zum Bilanzzusammenhang.

Der damit postulierte weite Beschwerbegriff ist in der Rechtsprechung bis heute fortgeführt worden³¹⁸⁾, wenn auch nicht ohne Gegenstimmen³¹⁹⁾.

Eine Beschwer ist somit nicht nur dann gegeben, wenn möglicherweise³²⁰⁾, mit einer gewissen Sicherheit³²¹⁾ oder sogar Wahrscheinlichkeit negative Auswirkungen eintreten werden, sondern diese Aussage ist dahin zu präzisieren, daß eine Beschwer immer schon dann vorliegt, wenn die Möglichkeit einer zukünftigen nachteiligen Auswirkung eines Bilanzansatzes nicht ausgeschlossen werden kann.

Aus der Korrelation zwischen dem Bilanzzusammenhang und der Beschwer folgt, daß der Begriff der Beschwer um so enger gefaßt werden muß, je restriktiver der Bilanzzusammenhang zu bestimmen ist. Diese Beziehung wird in einer Entscheidung des FG Nürnberg³²²⁾ deutlich herausgestellt:

Der Steuerpflichtige, der seine Waren in der Schlußbilanz zum 31.12.1959 mit DM 10.000,- bewertet, ist auch im folgenden Veranlagungszeitraum an diesem Bilanzansatz gebunden. Er kann nicht mit der Behauptung gehört werden, er hätte die Waren um DM 2.000,- zu hoch bewertet und kann auch in der Anfangsbilanz zum 1.1.1960 keinen anderen Wert ansetzen. Dazu hätte er den Bilanzansatz im Veranlagungszeitraum 1959 angreifen müssen.

Das FG zieht daraus den zutreffenden Schluß, daß in den Fällen, in denen der Bilanzzusammenhang nicht durchbrochen werden darf, dann in den früheren Veranlagungszeiträumen eine

318) BFH v.11.1.1967 BStBl 1967 III 215

ebenso FG Münster v.8.10. 1970 EFG 1971, 85 f. Nr.90

vgl. auch Tipke-Kruse, Anm.15 zu § 40 FGO

319) zweifelnd Grieger, Urteilsanmerkung, BB 1967,276 f. (277)

320) BFH v.11.1.1967 BStBl 1967 III 215

Becker-Riewald-Koch, Anm.6 d (3) zu § 40 FGO

321) so Kühn-Kutter, Anm.3 a aa zu § 231 AO

322) FG Nürnberg v.25.4.1960 EFG 1961, 11 Nr.14

Beschwer vorliegt. Umgekehrt folgert es daraus, daß in den Fällen, in denen eine Beschwerde in den vorhergehenden Veranlagungszeiträumen nicht vorliegt, später der Bilanzzusammenhang durchbrochen werden kann.

Letzterer Überlegung kommt im Rahmen dieser Arbeit keine weitere Bedeutung zu, sondern stellt nur eine weitere Folgerung dar, können doch bei der Untersuchung der Beschwerdegründe die Auswirkungen des Bilanzzusammenhanges nur Voraussetzungen der Beschwerde sein.

Eine gegenüber der Rechtsprechung des BFH enge Auffassung zur indirekten Beschwerde bei zu niedriger Steuerfestsetzung vertritt das Schleswig-Holsteinische FG³²³). In dem von ihm entschiedenen Fall ging es im wesentlichen um einen vom Finanzamt angesetzten passiven Rechnungsabgrenzungsposten. Der Steuerpflichtige hatte bereits 1961 das Entgelt für ein vertraglich eingegangenes Konkurrenzverbot in den Jahren 1961 bis 1966 erhalten. In der Bilanz 1961 war der auf die Jahre 1962 bis 1966 entfallende Anteil passiv abgegrenzt worden, wogegen sich der Steuerpflichtige wendet. Da eine Nichtansetzung dieses Postens zu einer Steuererhöhung 1961 führen würde, ist der Steuerpflichtige durch ihn nur beschwert, wenn der Rechnungsabgrenzungsposten (bzw. dessen Auflösung) ihm in den folgenden Jahren Nachteile verursacht, die größer sind als der Vorteil der zu niedrigen Steuerfestsetzung.

Das wäre nach der oben dargelegten Rechtsprechung des BFH auf Grund des Bilanzzusammenhanges der Fall. Das FG Schleswig-Holstein erkennt zwar die Grundsätze des Bilanzzusammenhanges an, verneint aber eine daraus folgende Bindung.

323) Schleswig-Holstein. FG v.23.8.1967 EFG 1968, 33 Nr.40

Seiner Meinung nach könnte der Steuerpflichtige bei der Veranlagung 1962 noch geltend machen, der Ansatz in der Anfangsbilanz 1962 sei unrichtig, denn die Bindung entfällt, wenn die Veranlagung des Vorjahres noch nach den Vorschriften der AO berichtigt werden kann³²⁴⁾.

Dieser Ansatzpunkt ist richtig, denn wenn über eine Berichtigungsvorschrift der Bilanzansatz des Vorjahres geändert werden könnte, wäre die Bilanzkontinuität gewahrt und trotzdem der Weg für eine Überprüfung des Bilanzansatzes in dem Jahre, in dem er sich steuerlich auswirkt, frei. Das würde bedeuten, daß im Vorjahr eine Beschwer insoweit zu verneinen wäre, als der Steuerpflichtige im Folgejahr bei negativer Auswirkung des Bilanzansatzes dessen Zurückberichtigung verlangen könnte.

Jedoch erweist sich dieser Weg nur als ein theoretischer Ansatzpunkt. Zwar hat das FG Schleswig-Holstein die Berichtigung nach § 94 AO i.V.m. § 4 Abs.3 Nr.2 StAnpG für möglich gehalten. Gem. § 94 Abs.1 Nr.2 2.HS AO kann das Finanzamt den Steuerbescheid (des Vorjahres) nach dessen Unanfechtbarkeit zum Nachteil des Steuerpflichtigen ändern oder zurücknehmen. Diese Möglichkeit scheitert aber einerseits daran, daß § 94 AO eine Ermessensvorschrift ist, der Steuerpflichtige also keinen unbedingten Rechtsanspruch auf Berichtigung hat³²⁵⁾. Andererseits erscheint es aber äußerst bedenklich, ob bei einer derartigen Verfahrensweise das Tatbestandsmerkmal der für den Steuerpflichtigen nachteiligen

324) so auch BFH v.29.11.1965 BStBl 1966 III 142

325) so auch FG Nürnberg v.7.4.1967 EFG 1967, 482 Nr.533:
"Das Finanzamt ist grundsätzlich nicht verpflichtet, auf den Antrag des Steuerpflichtigen einen rechtskräftigen, auf 0 DM lautenden Steuerbescheid nach § 94 Abs.1 Nr.2 2.HS AO zuungunsten des Steuerpflichtigen zu ändern."

Änderung erfüllt ist. Das FG bejahte dies ohne nähere Begründung. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, daß ein echter Nachteil dem Steuerpflichtigen aus der Berichtigung der Vorjahresbilanz mit der Folge einer höheren Steuerfestsetzung nur dann erwächst, wenn man die einzelnen Veranlagungszeiträume völlig isoliert betrachtet. Diese Betrachtung wird dem Wesen der Einkommensbesteuerung nicht gerecht, ist doch das Prinzip der Abschnittsbesteuerung nur ein verfahrenstechnisches Mittel zur Erfassung des Einkommens. Das hat für die Frage, ob ein steuerlicher Nachteil vorliegt, in diesen Fällen in Übereinstimmung mit dem FG Nürnberg³²⁶⁾ zur Folge, daß die Änderung der Vorjahresbilanz nicht für sich allein, sondern im Zusammenhang mit den folgenden Jahren, auf die die Änderung sich ebenfalls auswirkt, zu sehen ist. Nur auf diese Art und Weise wird eine von der Interessenlage des Steuerpflichtigen abweichende Behandlung vermieden, denn dem Steuerpflichtigen kommt es letztlich auf den steuerlichen Vorteil bei der Zusammenrechnung der in Frage kommenden Steuerabschnitte an. Es wäre daher formalistisch, bei der Prüfung des Nachteils i.S.d. § 94 Abs.1 Nr.2 2.HS AO lediglich auf den zu berichtigenden Abschnitt abzustellen.

Schließlich ist noch zu fragen, wie es sich in den Fällen mit der Beschwer verhält, in denen die Höhe eines Bilanzansatzes streitig ist und der zu niedrige Bilanzansatz sich im Folgezeitraum nachteilig auswirken kann, im Streitjahr aber eine Steuer von Null festgesetzt wurde, und auch der höhere Bilanzansatz keine höhere Steuer bedingen würde. In diesem Fall wäre im späteren Zeitraum eine Zurückberichtigung der Bilanz des Streitjahres nach herrschender Meinung ohne wei-

326) FG Nürnberg v.7.4.1967 EFG 1967, 482 Nr.533

teres möglich³²⁷⁾, da der strittige Bilanzansatz ergebnisneutral war. Dem ist zuzustimmen, da hier sowohl dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung ebenso Genüge getan werden kann wie dem des Bilanzzusammenhanges, weil hier sozusagen ein kollisionsfreier Spielraum vorhanden ist, in dem die Bilanzposten geändert werden können, ohne daß die Steuer der Periode dadurch die Grenze von Null überschreitet.

Das hat für die Beschwer zur Folge, daß keine Beschwer aus Bilanzposten resultieren kann, die sich auf die Höhe der Steuer nicht ausgewirkt haben, auch wenn sie in Zukunft einmal nachteilig wirken sollten³²⁸⁾. Damit wird der Steuerpflichtige jedoch nicht rechtsschutzlos gestellt. Vielmehr setzt seine Beschwer in dem Veranlagungszeitraum ein, in dem der streitige Bilanzposten ergebnisbedeutsam wird, weil in diesem Zeitpunkt die Bindungswirkung des Bilanzzusammenhanges beginnt und der Bilanzzusammenhang später aber ohne besonderen Grund³²⁹⁾ nicht im Wege der Zurückberichtigung durchbrochen werden darf, soweit sich dadurch die Steuerbeträge früherer Jahre ändern, was immer dann der Fall ist,

-
- 327) RFH v.9.3.1937 RStBl 1937, 680
 RFH v.19.12.1939 RStBl 1940, 603
 BFH v.1.4.1952 BStBl 1952 III 144
 BFH v.14.1.1960 BStBl 1960 III 137
 BFH v.25.8.1960 BStBl 1960 III 444
 BFH (Gr.S.) v.29.11.1965 BStBl 1966 III 142
 BFH v.30.11.1967 BStBl 1968 II 144
 BFH v.7.5.1969 BStBl 1969 II 464
 FG Nürnberg v.25.4.1960 EFG 1961, 11 Nr.14
 Herrmann-Heuer, Anm.77 c zu § 4 EStG
 Bühler-Scherpf, Bilanz und Steuer, S.227 ff.
- 328) RFH v.11.4.1929 RStBl 1929, 369
 so auch FG Düsseldorf v.30.5.1968 EFG 1969, 28 Nr.28
 Gräber, Beschwer, DStR 1967, 271 ff. (273)
- 329) vgl. § 222 AO, § 4 Abs.3 Nr.2 StAnpG und die unter
 Fn. 327 angeführte Rechtsprechung

wenn der streitige Bilanzposten Auswirkungen auf das Ergebnis hatte³³⁰⁾.

Mittelbach³³¹⁾ tritt dieser Ansicht entgegen und möchte die Anfechtung eines Bilanzansatzes auch schon dann zulassen, wenn er sich in der streitigen Veranlagung noch nicht ausgewirkt hat, da über die Richtigkeit einer Bilanzierung zeitnah entschieden werden müsse. Dem kann nicht gefolgt werden, weil dann jede in der Bilanz enthaltene Besteuerungsgrundlage unabhängig davon angefochten werden könnte, ob sie überhaupt bedeutsam wird. Derartige Rechtsbehelfe zu verhindern, ist aber gerade die Aufgabe des Instituts der Beschwer.

Allerdings muß dann laufend überwacht werden, in welchem Veranlagungszeitraum der betreffende Bilanzansatz ergebnisrelevant wird, da dann eine indirekte Beschwer entstehen kann.

Können diese Grundsätze der Beschwer infolge des Bilanzzusammenhangs auch auf nicht bilanzierende Steuerpflichtige ausgedehnt, also auch im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG (Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben) oder der Einnahme-Überschußrechnung nach § 2 Abs. 4 Nr.2 EStG angewandt werden?

330) vgl. FG Nürnberg v.25.4.1960 EFG 1961, 11 Nr.14

331) Mittelbach, Urteilsanmerkung, StRK-Anm. § 6 Abs.1 S.2 KStG R.169 (S.6 f.). Im Ergebnis ebenso FG Berlin v.6.10.1971, EFG 1972, 192 Nr.204, das den Grundsatz, daß ein Steuerpflichtiger die Festsetzung einer höheren Steuer mit der Klage begehren kann, auch dann gelten läßt, wenn der Steuerbescheid in der Höhe unverändert bleibt. Allerdings stand im Fall des FG Berlin bereits fest, daß die Grundsätze in den beiden folgenden Jahren zu Nachteilen führten, weshalb man dem Kläger offenbar eine zweite Klage ersparen wollte. Eine derartige Verfahrensweise ist zwar ökonomisch, steht aber mit dem System der Beschwer nicht in Einklang.

Diese Frage ist in Übereinstimmung mit dem FG Düsseldorf³³²⁾ zu verneinen. Nach dem System der Einkommensteuer als Abschnittsteuer³³³⁾ ist grundsätzlich jeder Besteuerungsabschnitt für sich zu betrachten. Das gilt auch für die Einkunftsermittlung nach § 4 Abs.3 und § 2 Abs.4 Nr.2 EStG. Lediglich die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich mittels Bilanzierung macht notwendigerweise in der beschriebenen Weise eine Ausnahme davon, indem sie die Schlußbilanz des einen Abschnitts mit der Anfangsbilanz des nächsten verknüpft. Eine extensive Auslegung der Regeln des Bilanzzusammenhangs ist daher nicht möglich, was für die Beschwer zur Folge hat, daß die Beschwerdegründe sich nur an den direkten Auswirkungen der Besteuerung des jeweiligen Abschnitts orientieren.

Infolgedessen mangelt es im Fall der Entscheidung des FG Düsseldorf an einer Beschwer. Der steuerpflichtige Kläger war Arbeitnehmer. Für das Jahr 1963 erhielt er neben seinem Gehalt eine Tantieme. Das Finanzamt lehnte den Antrag des Klägers ab, ihn für 1964 nach § 46 Abs.1 EStG zu veranlagern, da es den Standpunkt vertrat, die Tantieme sei erst 1965 zugeflossen. Hier ist der Kläger durch die Nichtveranlagung und durch die Nichtversteuerung der Tantieme in 1964 nicht beschwert, weil sich bei einer Einbeziehung der Tantieme keine niedrigere, sondern eine höhere Einkommensteuer ergeben hätte und die Nichteinbeziehung zu keinen Nachteilen in 1965 führt. Vielmehr kann eine Beschwerde erst eintreten, wenn die Tantieme 1965 der Einkommensteuer unterworfen wird.

332) FG Düsseldorf v.24.9.1969 EFG 1970, 131 Nr.140
vgl. auch BFH v.10.7.1959 StRK § 32 EStG R.20, wonach für außergewöhnliche Belastungen (§ 33 EStG) relevante Feststellungen in jedem Veranlagungszeitraum neu zu treffen sind, so daß eine indirekte Beschwer nicht vorliegen kann, da es an einer dem Bilanzzusammenhang vergleichbaren Bindung fehlt.

333) vgl. oben Fn.305

bb) Auswirkungen infolge Verlustabzugs (§ 10 d EStG)

Nach § 10 d EStG können bilanzierende Steuerpflichtige nicht ausgeglichene Verluste aus den ersten drei Einkunftsarten des § 2 Abs.3 EStG (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständige Arbeit) in folgenden Veranlagungszeiträumen wie Sonderausgaben abziehen. Die im Ursprungsjahr entstandenen Verluste wirken sich somit in der Zukunft insoweit aus, als sie nach § 10 d EStG im Abzugsjahr den Gesamtbeitrag der Einkünfte mindern.

Die Untersuchung soll an dieser Stelle wieder auf die Fälle beschränkt werden, in denen die Besteuerungsgrundlagen die Gründe eines Steuerbescheides ausmachen, so z.B. bei einem Gewerbebetrieb eines Einzelkaufmanns. Werden die Besteuerungsgrundlagen (der Gewinn) dagegen nach § 215 Abs.2 Nr.1 - 3 AO einheitlich und gesondert festgestellt, weil an den Einkünften mehrere beteiligt sind, so sollen die diesbezüglichen Fragen zur Beschwer später für sich behandelt werden³³⁴⁾.

Schließen die Gewinneinkünfte in einem Besteuerungsabschnitt mit keinem Gewinn (Gewinn = Null) oder mit Verlust ab, ist aber der Steuerpflichtige der Meinung, daß ersterenfalls statt keines Gewinnes ein Verlust³³⁵⁾ und im zweiten Fall ein höherer Verlust³³⁵⁾ entstanden sei, so verändert dies das

334) s. dazu ausführlich unten S.158 ff.

335) im Sinne eines "effektiven" Verlustes, der sich nach Durchführung eines zweifachen "Verlustausgleiches" ergibt:

1. Verlustausgleich im uneigentlichen Sinne innerhalb derselben Einkunftsart durch Saldierung der zu derselben Einkunftsart gehörenden positiven und negativen Gewinne (z.B. bei mehreren Gewerbebetrieben des Steuerpflichtigen). Dieser "Verlustausgleich" ist eigentlich ein Akt der Einkunftsermittlung.
2. Verlustausgleich innerhalb verschiedener Einkunftsarten (Verlustausgleich im eigentlichen Sinne nach § 2 Abs.2 S.1 EStG).

Ergebnis des Steuerbescheides nicht, es bleibt vielmehr bei der Steuerfestsetzung von Null.

Trotzdem besteht hier eine Parallele zu der bei dem Bilanzzusammenhang behandelten Konstellation. Die Anerkennung eines niedrigeren Verlustes hat für den Steuerpflichtigen eine ähnliche Bedeutung wie die Ansetzung eines höheren Bilanzansatzes auf der Aktivseite (bzw. eine niedrigeren auf der Passivseite) im Streitjahr. Die Auswirkungen auf das steuerliche Ergebnis des Streitjahres bestehen bei einem anderen Bilanzansatz darin, daß im Streitjahr entweder im Normalfall eine höhere oder aber auch die gleiche Steuer auszuwerfen ist (z.B. bei Vorgängen innerhalb der gleichen Tarifstufe). Bei der Ansetzung eines höheren (nicht mehr ausgleichbaren) Verlustes verbleibt dagegen das Ergebnis des Verlustentstehungsjahres immer bei einer Steuer von Null.

Die gemeinsamen Vorteile für den Steuerpflichtigen liegen aber in den in den Folgejahren infolge des Bilanzzusammenhangs bzw. des Verlustabzuges eintretenden Steuerminдерungen.

Das Problem ist hier, ob der Steuerpflichtige in dem Jahr, in dem der Verlust angefallen ist und infolgedessen eine Steuer nicht festgesetzt werden konnte (Steuerbescheid auf Null), sich bereits gegen eine zu niedrige Verlustausweisung in den Gründen wenden kann. Dazu müßte er durch die dem Steuerbescheid zugrunde liegende Verlustfeststellung beschwert sein.

Eine direkte Beschwerde kommt nicht in Betracht, weil das Ergebnis des Steuerbescheides im konkreten Besteuerungsabschnitt, der Ausspruch keiner Steuerschuld, nicht berührt wird, wenn man von einem höheren Verlust ausgeht. Fraglich ist vielmehr eine indirekte Beschwerde, die daraus resultieren

könnte, daß der Steuerpflichtige, wenn er den Steuerbescheid des Veranlagungszeitraumes, in dem der Verlust entstanden ist, unanfechtbar werden läßt, dann in den späteren Jahren, in denen der Verlustabzug nach § 10 d EStG durchgeführt werden soll, hinsichtlich der Höhe des Verlustes an die im Entstehungsjahr des Verlustes erfolgte Feststellung gebunden wäre. Eine derartige Bindung ist aber vom RFH³³⁶⁾ und BFH³³⁷⁾ in ständiger Rechtsprechung unter Zustimmung der Literatur³³⁸⁾ verneint worden. Danach wird die Höhe des abzugsfähigen Verlustes erst im Abzugsjahr, nicht aber schon im Entstehungsjahr festgestellt und infolgedessen eine Beschwerde durch die Feststellung des Verlustes im Entstehungsjahr negiert.

Dagegen sind jedoch Bedenken anzumelden:

Der Steuerpflichtige hat ein verständliches Interesse daran,

-
- 336) RFH v.26.2.1929 RStBl 1929, 231 (232)
RFH v.18.9.1929 RStBl 1929, 625
RFH v.20.2.1935 RStBl 1935, 460
RFH v.23.10.1935 RStBl 1936, 152
- 337) BFH v.19.6.1956 StRK § 232 AO a.F. R.3
BFH v.17.3.1961 BStBl 1961 III 427
BFH v.12.1.1966 BStBl 1966 III 270
BFH v.22.4.1971 BStBl 1971 II 586
- 338) Herrmann-Heuer, Anm.13 zu § 10 d EStG
Littmann, Anm.30 zu § 10 d EStG
Lademann-Lenski-Brockhoff, Anm.6 zu § 10 d EStG
Schick-Otto, Einkommensteuer, S.171
Ziemer-Birkholz, Anm. 88 zu § 40 FGO
Kühn-Kutter, Anm.3 a bb zu § 231 AO
Tipke-Kruse, Anm.15 zu § 40 FGO
Becker-Riewald-Koch, Anm.6 b (10) zu § 40 FGO
Mattern-Meßmer, Tz.1850
Kruse, Steuerrecht I, § 32 II 3
Berger, Steuerprozeß, Anm.1 zu § 232 AO
Wauer, Beschwer, DStZ 1943, 45 ff. (47)
oVerf.Urteilsanmerkung zu BFH v.22.4.1971 (BStBl 1971 II 586), HFR 1971, 469
Vangerow, Erläuterungen, StuW 1954, 611 ff. (613)

möglichst frühzeitig zu wissen, wie hoch sein vom Finanzamt "anerkannter" Verlust ist. Denn davon kann beispielsweise seine unternehmerische Entscheidung abhängen, ob er in einem Verlustabzugsjahr ein Grundstück entnimmt³³⁹⁾, weil der damit entstehende Gewinn durch einen eventuellen Verlustabzug kompensiert würde.

Ansatzpunkt der Überlegung muß die Frage sein, in welchem Umstand denn eine Beschwer liegen könnte.

Hartleb³⁴⁰⁾ möchte eine Unterteilung nach dem Grad der Vor-
aussehbarkeit vornehmen, ob es in den späteren Jahren zur Durchführung eines Verlustabzuges kommt. Steht bei der Durchführung der Veranlagung des Verlustentstehungszeit-
raumes noch nicht fest, ob sich der strittige nichtaus-
gleichsfähige Verlust in den folgenden Steuerabschnitten steuerlich in Form des Verlustabzuges überhaupt auswirkt, so folgt er der Rechtsprechung und verneint eine Beschwer im Jahr der Verlustentstehung, wohl mangels feststehen-
der späterer (negativer) Auswirkungen. In anderen Fällen, in denen bereits zu übersehen ist, daß sich die Streitfrage (Verluthöhe) mit einiger Sicherheit in einem der folgen-
den Steuerabschnitte auswirken wird, entsteht ein Schwe-
bezustand, der für den Steuerpflichtigen unbefriedigend sein kann. Die Entscheidung eines in tatsächlicher Hinsicht schwierigen Rechtsstreites, in dem zahlreiche Einzelvor-
gänge streitig sind, wird durch den Aufschub regelmäßig erschwert.

Wie unbefriedigend die Haltung der h.M. sein kann, zeigt das Beispiel des vom FG Hamburg³⁴¹⁾ im Sinne der höchst-

339) Beispiel nach FG Düsseldorf v.24.9.1969 EFG 1970, 131 Nr.140

340) Hartleb, Beschwer, StWa 1964, 87 ff. (88)

341) FG Hamburg v.17.1.1963 EFG 1963, 434 Nr.578

finanzrichterlichen Rechtsprechung entschiedenen Falles. Bei der Veranlagung des Steuerpflichtigen zur Einkommensteuer 1960 sind Einkünfte von DM 29.000,- zugrunde gelegt worden. Da er in den Vorjahren berücksichtigungsfähige Verluste von DM 40.000,- gehabt hatte, ergab sich eine Einkommensteuer von Null DM. Der Steuerpflichtige war der Meinung, seine Einkünfte 1960 seien aus bestimmten Gründen um DM 2.000,- niedriger gewesen. Das hätte zur Folge, daß er in folgenden Veranlagungszeiträumen nur noch einen Verlustabzug von DM 11.000,- ($40.000 - 29.000$) statt eines solchen von DM 13.000,- ($40.000 - 27.000$) geltend machen könnte.

Die Klage wurde wegen fehlender Beschwer abgewiesen, da die klägerischen Einwände für die Einkommensteuer 1960 ergebnisneutral waren und der Feststellung der Verluste bzw. deren nichtverbrauchten Teile keine Bindungswirkung für die Zukunft zukomme.

Variiert man diesen Fall noch und nimmt an, der Steuerpflichtige sei der Meinung, es seien berücksichtigungsfähige Verluste von DM 45.000,- ursprünglich entstanden, so berührt auch das das Ergebnis 1960 nicht. Es wird aber deutlich, welche Vielfalt von Fragen in dem Besteuerungsabschnitt dann zur Entscheidung ansteht, in welchem diese relevant werden. Bei der Frage, welcher Verlust letztlich abgezogen werden darf, kann der Fall eintreten, daß dann materiell sowohl über die Höhe des ursprünglich entstandenen Verlustes als auch über die Höhe der Einkommen aller dazwischen liegender Jahre (zur Feststellung, inwieweit der Verlust verbraucht ist) zu befinden ist. Das würde fast einer Aufrollung der vergangenen Besteuerungen gleichkommen, allerdings nur mit Folgen für den im Abzugsjahr anzuerkennenden Verlust, denn die Unanfechtbarkeit bzw. Rechtskraft von früheren Veranlagungen wird davon nicht berührt.

Hartleb³⁴²⁾ sieht sich aber auch in diesem Fall durch das geltende Recht an einer Bejahung der Beschwer im Entstehungsjahr des Verlustes gehindert, da die Zulassung eines Rechtsbehelfs bei Anerkennung einer Beschwer seiner Meinung nach "praktisch ein in der AO nicht vorgesehenes Feststellungsverfahren auslösen würde". Seinen grundsätzlichen Zweifeln an der Rechtsprechung ist zuzustimmen, dem Ergebnis allerdings nicht:

Ein Einwand ergibt sich aus verfahrensökonomischen Überlegungen.

Der Grundsatz der Verfahrens- und Prozeßökonomie, zu dessen Verwirklichung das Institut der Beschwer beiträgt, verbietet ineffizienten Rechtsschutz, der in der Zulassung von Rechtsbehelfen eines Nichtbeschwerten liegen würde. Zwar kommt der Frage nach der Höhe des Verlustes, soweit dieser im Entstehungsjahr nicht ausgeglichen werden kann, keine Bedeutung für das Ergebnis dieser Veranlagung zu. Doch wirkt sie sich mit hoher Wahrscheinlichkeit in der Zukunft beim Verlustabzug aus, wo sie für den Steuerpflichtigen von erheblicher Tragweite ist. Er hat ein schützenswertes Interesse an einer frühzeitigen Feststellung des entstandenen Verlustes, so daß eine Berücksichtigung der späteren Auswirkungen bereits im Verlustentstehungszeitraum gerechtfertigt ist, was für die Anerkennung einer indirekten Beschwer spricht.

Diese Ansicht bedeutet keinen Bruch zu der Betrachtung der indirekten Beschwer beim Bilanzzusammenhang. Während beim Verlustabzug die Nichtauswirkung der Verlusthöhe auf das Ergebnis des Entstehungsjahres der Regelfall ist, ist dies bei einem Bilanzansatz überwiegend die Ausnahme, so daß für den Bilanzzusammenhang an dem Ergebnis festgehalten werden kann, wonach eine indirekte Beschwer immer bei einer Ergebnisrelevanz der Besteuerungsgrundlagen anzuerkennen ist.

342) Hartleb a.a.O. (Fn. 340)

Ein weiteres Bedenken ergibt sich aus systematischen Überlegungen.

Während der BFH in den Fällen des Bilanzzusammenhanges den Begriff der Beschwer weit auslegt³⁴³⁾, um den Wirkungen des Bilanzzusammenhanges gerecht zu werden und zu vermeiden, dem Betroffenen den von Art.19 Abs.4 GG gewährleisteten Rechtsschutz zu versagen, so ist der im Rahmen des § 10 d EStG verwandte Beschwerbegriff ein enger, da eine Beschwerde bezüglich der Höhe des Verlustes im Verlustentstehungszeitraum auf Grund des nach § 10 d EStG möglichen späteren Verlustabzuges nicht anerkannt wird.

Auf diesen Widerspruch in der Rechtsprechung des BFH weist auch das FG Düsseldorf³⁴⁴⁾ hin, ohne daraus Folgerungen zu ziehen, da es auf diese Frage in der Entscheidung nicht ankam.

Wann ein weiter und wann ein enger Beschwerbegriff anzuwenden ist, ist letztlich kein eigentliches Problem der Beschwer, sondern gehört zu dem noch recht unerforschten Fragenkreis der materiellen Bindungen im Steuerrecht. Davon zu unterscheiden sind die Bindungen im formellen Bereich, die die Frage zum Gegenstand haben, ob und inwieweit z.B. die Finanzbehörden und -gerichte an die Entscheidungen anderer Behörden und Gerichte sowie auch umgekehrt gebunden sind³⁴⁵⁾. Bei den Bindungen im materiellen Bereich geht es dagegen darum, ob das Vorliegen eines Tatbestandsmerkmals des materiellen Steuerrechts bei fortlaufend veranlagten Steuern in einem Besteuerungsabschnitt

343) vgl. oben S. 107 f.

344) FG Düsseldorf v.24.9.1969 EFG 1970, 131 Nr.140

345) vgl. dazu etwa

Paulick, Bindungsprobleme im Steuerrecht, StbJb 1964/65, 351 ff.

Wagner, Bindung der Finanzbehörden und -gerichte, S.31 ff.

präjudizielle Wirkungen für Besteuerungsgrundlagen künftiger Abschnitte äußert. Eine derartige Bindung kommt z.B. der Bilanz auf Grund des Bilanzzusammenhanges (Gewinn als Vergleichsgröße) notwendigerweise zu³⁴⁶⁾.

Für das Verhältnis der materiellen Bindung zur Beschwer bedeutet dies:

Wo eine materielle Bindung existiert, tritt die indirekte Beschwer (unabhängig von der direkten Beschwer, die nur aus dem unmittelbaren Steueranspruch resultieren kann) bereits in dem Abschnitt ein, in dem über den Umstand, von dem die Bindung ausgeht, befunden wird, da ansonsten weder Bindungswirkung im späteren Abschnitt kein Rechtsschutz mehr gewährt werden könnte. Bei fehlender Bindung ist es dagegen nicht nötig, die Beschwer dergestalt "vorzuziehen", vielmehr verbleibt es dann bei dem Grundsatz der unmittelbaren Anfechtung des späteren Steuerbescheids, in dem sich die Besteuerungsgrundlage auf das Ergebnis auswirkt.

Infolgedessen ist auch die angeführte Rechtsprechung zu § 10 d EStG folgerichtig. Denn wenn von der Verlustfeststellung im Entstehungsjahr keine Bindung ausgeht, fehlt es an jeglicher Beschwer: an der indirekten Beschwer auf Grund mangelnder Auswirkungen über den Veranlagungszeitraum hinaus und an der direkten Beschwer mangels positiver Steuerfestsetzung wegen des entstandenen Verlustes.

Jedoch wäre es erforderlich, der in den Gründen des auf Null lautenden Steuerbescheides vorgenommenen Verlustfeststellung eine Bindungswirkung für spätere Abzugsjahre zuzu-

346) vgl. oben S. 102 ff.

sprechen³⁴⁷⁾. Diese Forderung ergibt sich schon aus dem bereits erwähnten Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen, der ein rechtlich schutzwürdiges Interesse daran hat, frühzeitig geklärt zu wissen, wie hoch der entstandene Verlust ist und wie hoch der für die Folgejahre verbleibende Verlustvortrag ist, soweit der Verlust noch nicht voll abgezogen werden konnte, damit er sich in seiner unternehmerischen Entscheidung auf diese Rechtslage einstellen kann.

Schließlich ist noch zu bedenken, daß in den Fällen des § 215 Abs.2 AO, wo mehrere an den Einkünften beteiligt sind, eine Gleichbehandlung schon aus Gründen der Rechtseinheit wünschenswert wäre, soweit dem nicht spezifische Eigenheiten der §§ 214 ff. AO entgegenstehen. Diese Untersuchung soll jedoch erst bei der Erörterung der Feststellungsbescheide angestellt werden³⁴⁸⁾.

cc) Auswirkungen infolge nicht entnommenen Gewinns
(§ 10 a EStG)

Nach § 10 a EStG können besonders begünstigte Gruppen von Steuerpflichtigen den nicht entnommenen Gewinn im Jahr der Nichtentnahme bis zu bestimmten Höchstgrenzen als Sonderausgaben abziehen. Bei einer Mehrentnahme in den folgen-

347) so auch FG Düsseldorf v.15.9.1971 EFG 1972, 70 Nr.74: "Eine für das Rechtsschutzinteresse erforderliche Beschwerde liegt nicht erst dann vor, wenn die zu niedrige Steuerfestsetzung mit Sicherheit spätere Rechtsnachteile zur Folge hat, sondern schon dann, wenn aus der subjektiven Sicht des Steuerpflichtigen spätere Nachteile denkbar sind". Ob das auch für das Verlustentstehungsjahr bei einer Steuer von Null gilt, konnte das FG Düsseldorf offen lassen, da es in dem entschiedenen Fall um den restlichen Abzug eines Verlustes ging, dem höhere Einkünfte gegenüberstanden, so daß in jedem Fall ein positiver Gewinn verblieb und eine Steuer festzusetzen war.

348) vgl. unten S. 158 ff.

den drei Jahren (der Steuerpflichtige entnimmt mehr als den Gewinn) ist der Mehrbetrag im Wege der Hinzurechnung zum Einkommen nach § 10 a Abs.2 EStG nachzuversteuern. Da die Nachversteuerung den Zweck verfolgt, den früher gewährten Vorteil auszugleichen, wird die Mehrentnahme nur bis zur Höhe der steuerbegünstigten Nichtentnahme nachversteuert. Zu diesem Zweck ist nach § 10 a Abs.1 S.3 StG der steuerbegünstigte Gewinnanteil bei der Veranlagung "besonders festzustellen".

Die Situation des § 10 a EStG ähnelt sehr der des § 10 d EStG. In beiden Fällen haben die Umstände eines Jahres (Nichtentnahme bzw. Verlust) Auswirkungen auf Folgejahre, wenn in diesen eine Mehrentnahme bzw. ein Gewinn eintritt. Infolgedessen ist auch hier wieder zu fragen, wann der Steuerpflichtige durch diese Auswirkungen beschwert ist.

Das Problem wird plastisch bei Betrachtung des Beispielsfalles, der der Entscheidung des FG Kassel³⁴⁹⁾ zugrunde lag. Das FA hatte bei der Einkommensteuerermittlung 1958 den steuerbegünstigten Teil des nichtentnommenen Gewinns nach § 10 a Abs.1 S.3 EStG im Steuerbescheid 1958 "besonders festgestellt". Dieser Bescheid, in dem die Einkommensteuer auf Null festgesetzt worden war, wurde rechtskräftig. Bei der Veranlagung 1960 nahm das FA eine Nachversteuerung von Mehrentnahmen vor. Der Steuerpflichtige wandte sich dagegen mit der Begründung, daß 1958 auch ohne Abzug des nichtentnommenen Gewinns keine Einkommensteuer festzusetzen gewesen wäre.

Die Frage lautet somit, wann die Summe des steuerbegünstigt behandelten Gewinns mit bindender Wirkung festgestellt wird.

349) Hess. FG Kassel v.28.10.1964 EFG 1965, 180 Nr.212

Da die Feststellung nur der späteren Nachversteuerung dient, würde es genügen, den steuerbegünstigten Gewinn erst im Jahr der Nachversteuerung zu ermitteln und festzustellen, soweit nicht schon in vorausgehenden Jahren der Betrag des steuerbegünstigten Gewinnes für das steuerliche Ergebnis dieses bzw. dieser Jahre relevant war. Denn durch Bindungen im materiell-rechtlichen Bereich soll gerade verhindert werden, daß derselbe Vorgang in verschiedenen Zeitabschnitten verschieden beurteilt wird. Eine solche einheitliche Beurteilung ist zwingend aber nur erforderlich, wenn derselbe Vorgang sich mehrfach auswirkt. An dieser Stelle zeigt sich die Parallele zwischen § 10 a und § 10 d EStG am deutlichsten. Der Verlust, bzw. die Nichtentnahme führt im Entstehungsjahr dazu, daß im ersteren Fall notwendigerweise eine Steuer von Null festzusetzen ist und zweiten Fall zumindest eine Steuerminderung eintritt, möglicherweise aber auch eine Steuerfestsetzung auf Null. Relevant für das steuerliche Ergebnis ist der Verlust bzw. die Nichtentnahme nur, soweit sie die Steuer bis auf die Nullmarke senken. Wie groß dagegen die über den Nullpunkt hinausgehende Spitze im negativen Bereich ist, spielt für das Ursprungsjahr keine Rolle, sondern nur im Folgejahr für den Verlustabzug bzw. die Nachversteuerung.

Aus diesen Zusammenhängen ergibt sich von der Gesetzes-systematik her keine volle Bindungswirkung, da derselbe Umstand sich nicht notwendigerweise gleichermaßen auf die Veranlagungen von zwei oder mehr Jahren auswirkt. Hinsichtlich eines Teilbetrages kann und wird in den meisten Fällen durchaus eine ergebnisbedeutsame Auswirkung vorliegen, so daß insoweit eine Bindungswirkung eintritt.

Die weitere Frage ist aber, ob nicht wegen der in § 10 a Abs.1 S.3 EStG vorgesehenen besonderen Feststellung des

steuerbegünstigten Gewinns von einer Bindung ausgegangen werden muß. Wäre diese besondere Feststellung den Feststellungsbescheiden der §§ 214 ff. AO gleichzusetzen, hätte das für die Beschwer zur Folge, daß eine Beschwer nur durch die gesonderte Feststellung ausgelöst wird, nicht aber durch die spätere Nachversteuerung. Denn einem Feststellungsbescheid legen die §§ 213 Abs.2 S.3, 232 Abs.2 AO eine Bindungswirkung zu³⁵⁰⁾.

Verneint wurde eine Gleichstellung mit den Feststellungsbescheiden in obigem vom FG Kassel³⁵¹⁾ entschiedenen Fall, ebenso vom FG Hannover³⁵²⁾. Daraus folgte für den Steuerpflichtigen, daß er nicht schon durch die gesonderte Feststellung beschwert ist, sondern erst durch die späteren Auswirkungen (Nachversteuerung). In der Revisionsentscheidung zu der Entscheidung des FG Hannover stellte sich der BFH³⁵³⁾ auf den gegenteiligen Standpunkt. In dem Fall war streitig, welcher Betrag aus vorangegangenen Jahren nach Berücksichtigung einer Nachversteuerung im Streitjahr noch zur zukünftigen Nachversteuerung übrigblieb. Der BFH sah die besondere Feststellung unter Hinweis auf § 220 Nr.2 AO als eine gesonderte selbständige Feststellung an³⁵⁴⁾, die nur dann sinnvoll wird, wenn man ihr eine Bindungswirkung zuspricht, was der BFH unter Billigung in der Literatur³⁵⁵⁾ bejahte. Nach dieser Rechtsprechung tritt eine Beschwer so-

350) vgl. unten S. 151 ff.

351) s. oben Fn. 249

352) Niedersächs. FG Hannover v. 1.8.1963 EFG 1964, 64 Nr. 74

353) BFH v. 13.11.1964 BStBl 1965 III 237

354) § 220 Nr.2 AO ist dafür kein Argument, weil § 220 Nr.2 AO nur eine Ermächtigungsvorschrift ist zum Erlass von Rechtsverordnungen über die Einführung weiterer gesonderter Feststellungen zur Verfahrensvereinfachung, von der aber bislang auch in den §§ 45 ff. EStDV kein Gebrauch gemacht worden ist.

355) Herrmann-Heuer, Anm. 7 zu § 10 a EStG; Blümich-Falk, Anm. 5 zu § 10 a EStG; Littmann, Anm. 59 zu § 10 a EStG, der dem Urteil im Ergebnis zustimmt, die Heranziehung des § 220 Nr.2 AO aber ebenfalls für bedenklich hält. Nissen in Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 9 zu § 10 a EStG Lademann-Lenski-Brockhoff, Anm. 8 (2) zu § 10 a EStG v. Wallis-List in Hübschmann, Anm. 25 zu § 40 FGO

mit schon im Jahr der besonderen Feststellung ein. Dem Ergebnis ist zuzustimmen. Nur auf diese Weise wird dem Interesse des Steuerpflichtigen an einer frühen Klärung genügt, so daß er in folgenden Jahren seine Entnahmen entsprechend disponieren kann. Außerdem wird so ebenso wie bei der hier vorgeschlagenen Lösung zur Verlustfeststellung³⁵⁶⁾ vermieden, daß alle möglichen Streitpunkte bis zur Veranlagung des Jahres aufgeschoben werden, in dem sie letztlich auf das Ergebnis durchschlagen und erst dann geklärt werden könnten.

Die Stellung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu § 10 a und 10 d EStG ist gänzlich verschieden. Während der BFH bei § 10 a EStG wieder auf den schon im Rahmen des Bilanzzusammenhangs benutzten weiten Beschwerbegriff zurückgreift (ohne ihn so zu bezeichnen) und eine Beschwer bereits im Begünstigungsjahr anerkennt, legt er bei § 10 d EStG die Beschwer eng aus, wonach eine Beschwer erst im Verlustabzugsjahr eintreten soll. Das unterschiedliche Ergebnis soll lediglich dadurch gerechtfertigt sein, daß bei § 10 a EStG eine gesonderte Feststellung im Gesetz vorgesehen ist, bei § 10 d EStG dagegen nicht. Dabei wird aber nicht genügend berücksichtigt, daß der gesonderten Feststellung bei § 10 a EStG die Wirkung auf künftige Veranlagungen auch nach Meinung des BFH³⁵⁷⁾ nur deshalb zukommt, weil eine vom Betrag her gesehen zumindest teilweise materielle Bindung kraft Gesetzes vorliegt, ohne daß dazu auf eine besondere Feststellung zurückgegriffen werden müßte.

Diese Bindung existiert bei § 10 d EStG aber gleichermaßen, so daß es nicht darauf ankommen kann, ob das Gesetz ein be-

356) s. oben S. 122 f.

357) BFH v.13.11.1964 BStBl 1965 III 237 (238)

sonderes formelles Verfahren vorsieht oder nicht. Dies Resultat folgt schon aus der Behandlung der allgemein anerkannt vom Bilanzzusammenhang ausgehenden Bindung. Denn auch dort ist (jedenfalls in dem bisher erörterten Fall der Einzelunternehmerschaft) kein besonderes Verfahren vorgesehen, welches eine Bindungswirkung erzeugen könnte. Vielmehr ergibt sich die Bindungswirkung aus dem zwingenden materiellen Zusammenhang mehrerer Bilanzvorgänge, also aus einer materiell-rechtlichen Bindung. Entsprechendes muß deshalb auch für § 10 a und § 10 d EStG gelten, wobei nicht unerwähnt bleiben darf, daß es dem Gesetzgeber grundsätzlich nicht verwehrt sein kann, eine Bindung auf Grund eines besonderen Verfahrens auch dort anzuordnen, wo eine materielle Bindung wie in den Fällen des Bilanzzusammenhangs, des § 10 a und § 10 d EStG nicht oder nicht in gleicher Weise besteht. Andererseits kann die Einrichtung oder das Fehlen eines besonderen Verfahrens nicht dazu führen, bestehende materielle Bindungen zu negieren.

b) Auswirkungen auf andere Steuern

Als weiterer Beschwergrund sollen im folgenden die nachteiligen Auswirkungen der Gründe eines Steuerbescheides auf andere Steuern untersucht werden, also die Fälle der indirekten Beschwer, in denen Benachteiligungen auf dem Gebiet einer anderen Steuerart, der der angefochtene oder anzufechtende Bescheid nicht angehört, ausgelöst werden können.

Dabei sollen die Fragen, die sich aus den Besonderheiten der Feststellungsbescheide ergeben, auch hier noch ausgeklammert bleiben. Auch diese Erörterungen können wegen der Fülle aller denkbaren Auswirkungen nicht erschöpfend, sondern nur beispielhaft dargestellt werden.

aa) Gewerbesteuerliche Auswirkungen der Einkommensteuer

Ein immer wieder auftauchendes Problem ergibt sich aus dem Bestreben der Steuerpflichtigen, im Rahmen der Anfechtung von Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheiden deren Auswirkungen auf die Gewerbesteuer mit zu berücksichtigen. In der Tat liegt eine Verzahnung von Einkommen- und Gewerbesteuer nahe. So greift § 7 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrages auf den nach den Vorschriften des EStG ermittelten Gewinn aus Gewerbebetrieb zurück, während nach § 35 b GewStG dadurch eine Kopplung besteht, daß im Falle der Änderung eines Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides, durch die der Gewerbe Gewinn berührt wird, der entsprechende Gewerbesteuermeßbescheid dann von Amts wegen zu berichtigen ist.

Die fragliche indirekte Beschwer wegen gewerbesteuerlicher Auswirkungen wird erst dann relevant, wenn eine direkte aus dem Einkommensteuerbescheid sich ergebende Beschwer entweder nicht angegriffen wird oder nicht vorhanden ist. Das soll an zwei Beispielsfällen verdeutlicht werden. Im Fall des FG Nürnberg³⁵⁸⁾ war zwar ein gewerblicher Gewinn des Steuerpflichtigen ermittelt worden, jedoch kam es zu einer Einkommensteuerfestsetzung auf Null. Der Steuerpflichtige wollte nun durch die Anfechtung dieses Bescheides eine Herabsetzung des in den Gründen ausgewiesenen gewerblichen Gewinns erreichen, um in den Genuß einer niedrigeren Heranziehung zur Gewerbesteuer bzw. der Freistellung von dieser zu kommen.

Im zweiten Fall, der den Entscheidungen des Nieders.FG³⁵⁹⁾ und des BFH³⁶⁰⁾ zugrunde lag, ging es darum, ob Einkünfte

358) FG Nürnberg v.27.1.1956 EFG 1956, 267 Nr.305

359) Nieders.FG v.2.11.1966 EFG 1967, 249 Nr.269

360) BFH v.2.3.1961 StRK § 232 AO a.F. R.22

des Steuerpflichtigen wiederum wegen gewerbesteuerlicher Auswirkungen als solche aus Gewerbebetrieb, wie vom FA angenommen, oder aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren waren. Auf das Ergebnis des Einkommensteuerbescheides hatte dies keine Auswirkungen³⁶¹⁾.

In diesen Fällen wäre eine Beschwer der Steuerpflichtigen zu bejahen, wenn die im Rahmen der Einkommensteuer in den Gründen der Bescheide getroffenen Feststellungen rechtliche Auswirkungen auf ihre gewerbesteuerliche Behandlung hätten. Das ist nur der Fall, wenn hinsichtlich der Gewerbebesteuer eine rechtliche Bindung eintreten würde.

Dem Umstand, daß die einkommensteuerlichen Feststellungen "wenigstens in der Praxis" die Grundlage für den Gewerbesteuermeßbescheid darstellen, kann entgegen der Ansicht des RFH³⁶²⁾ keine Bedeutung zukommen. Die tatsächliche Verfahrensweise mag zwar ein Indiz für ein Bindung sein, sie ersetzt aber nicht die begründete Darlegung derselben.

Eine Bindung könnte nur aus § 7 oder § 35 b GewSt geschlossen werden, § 7 GewSt verweist zwar bezüglich des gewerbesteuerlichen Gewerbeertrages, der dann noch durch Hinzurechnungen und Kürzungen modifiziert wird, auf die entsprechenden einschlägigen Vorschriften des EStG bzw. des KStG. Fraglich ist aber, ob das ausreicht für die Annahme einer Bindung. Aus einer Verweisung oder Bezugnahme folgt nicht notwendigerweise eine Bindung. In der Regel wird eine Verweisung nur ein gesetzestechnisches Hilfsmittel sein, um Wiederholungen zu vermeiden. Zwar wird dabei auch ein für den gesetzlichen Tatbestand relevanter Umstand mehr-

361) wenn wie hier die dann als Werbungskosten zu betrachtenden Betriebsausgaben sowie die Sonderausgaben über den bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vorgesehenen Pauschbeträgen (§§ 9 a Nr.1, 10 c Nr.1 EStG) liegen.

362) RFH v.21.7.1943 RStBl 1943, 709

fach verwertet, aber für eine Bindung muß hinzukommen, daß der Umstand, auf den verwiesen wird, für die Beurteilung des anderen eine notwendige Vorstufe darstellt. So wie bei dem Bilanzzusammenhang die Schlußbilanz des Vorjahres notwendige Voraussetzung für die Anfangsbilanz des Folgejahres nicht so sehr in formeller, sondern in materieller Hinsicht³⁶³⁾ ist, müßte die einkommensteuerliche Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb eine unerläßliche Voraussetzung für die gewerbesteuerliche Ermittlung des Gewerbeertrages sein. Diesen Schluß verbietet jedoch die selbständige Existenz verschiedener Steuerarten. Eine materielle Bindung zwischen verschiedenen Steuerarten für den gleichen Steuerabschnitt (horizontale Bindung) wird man generell kaum annehmen können³⁶⁴⁾, keinesfalls jedoch im Verhältnis der Einkommen- zur Gewerbsteuer. Denn bei einer vertikalen Bindung (z.B. Bilanzzusammenhang) innerhalb der gleichen Steuerart für verschiedene Zeiträume ist das Bindeglied, die gleiche Steuer, die aus erhebungstechnischen Gründen nur abschnittsweise ermittelt werden kann, ungleich stärker als bei horizontalen Verknüpfungen. So folgern denn auch

363) auch bei fehlender Schlußbilanz des Vorjahres muß diese nur für die notwendig inhaltsgleiche Anfangsbilanz des Folgejahres aufgestellt werden.

364) vgl. aber zum Verhältnis Einkommen- Kirchensteuer im Rahmen der Streitwertfestsetzung unten S. 221 f.

die Rechtsprechung³⁶⁵⁾ und Literatur³⁶⁶⁾ übereinstimmend aus § 7 GewStG keinerlei Bindung an die einkommensteuerliche Beurteilung. Das bedeutet für den Steuerpflichtigen, daß er im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid wegen mangelnder rechtlicher Bindung nicht durch mögliche faktische Auswirkungen³⁶⁷⁾ auf die Gewerbesteuer beschwert ist, und daher in den Beispielsfällen keine Änderung der Einkommensteuerbescheide erreichen kann.

Zu prüfen ist allerdings noch, ob man auf Grund der Existenz

-
- 365) BFH v.22.11.1955 BStBl 1956 III 4
 BFH v.2.3.1961 StRK § 232 AO a.F. R.22
 BFH v.27.4.1961 BStBl 1961 III 281 (283)
 BFH v.20.9.1962 BStBl 1963 III 10 (12)
 BFH v.22.8.1963 StRK § 232 AO a.F. R.27
 BFH v.30.7.1964 BStBl 1964 III 534
 BFH v.6.5.1965 BStBl 1965 III 419
 FG Nürnberg v.27.1.1956 EFG 1956, 267 Nr.305
 FG Hannover v.26.4.1961 EFG 1961, 565 Nr.644
 (durch unveröffentlichte BFH-Entscheidung v.30.10.1962 - I 287/61 - bestätigt lt. EFG-Mitteilungen 1960 - 1964, S.27)
 FG Nürnberg v.28.8.1962 EFG 1963, 223 Nr.286
 Nieders.FG v.2.11.1966 EFG 1967, 249 Nr.269
- 366) Becker-Riewald-Koch, Anm.6 b (10) zu § 40 FGO
 Kühn-Kutter, Anm.3 a bb zu § 231 AO
 Paulick in Hübschmann, Anm.6 zu § 213 AO
 Blümich-Boyens-Steinbring-Klein-Hübl, Anm.7 (2) zu § 35 b GewStG
 Müthling, Anm.2 zu § 35 b GewStG
 Ziemer-Haarmann, Einspruch-Beschwerde-Klage, Bd.I, Tz.267 GewStG
 Berger, Steuerprozeß, Anm.1 zu § 232 AO
 Gericke, Hilfsfunktion des § 35 b GewStG, FR 1964, 503 ff. (504)
 Kalbhenn, Streitwertbemessung, DStZ A 1958, 140
 Wauer, Beschwer, DStZ 1943, 45 ff. (46)
 Hartleb, Beschwer, StWa 1964, 87 ff. (87)
- 367) die darin liegen können, daß das FA zur Ermittlung des Gewerbebeitrages praktisch auf die bei der Einkommensteuer angestellten Ermittlungen zurückgreift.

des § 35 b GewStG³⁶⁸⁾ nicht zu einem anderen Ergebnis kommt. Denn auch wenn nach den bisherigen Ausführungen eine materielle horizontale Bindung zu verneinen ist, § 35 b GewStG also nicht bloß das formelle "Kleid" einer materiellen Bindung darstellt, wäre es durchaus denkbar, daß der Gesetzgeber auch bei Fehlen einer eigentlichen materiellen Bindung trotzdem eine Bindungsvorschrift einführt, wozu er rechtlich in der Lage wäre³⁶⁹⁾. Es geht somit um die Frage, ob aus § 35 b GewStG entnommen werden kann, daß sich der Einkommen- zum Gewerbesteuermeßbescheid wie ein Grundlagen- zum Folgebescheid verhält.

Krah³⁷⁰⁾ sieht die mögliche Parallelität gleichzeitiger Rechtsbehelfe gegen den Einkommen- und den Gewerbesteuermeßbescheid und kommt über die Verwendung eines dem zivilprozesualen Rechtsschutzbedürfnis angelehnten Beschwerbegriffes zu dem Schluß, daß eine Vermeidung dieser Parallelität Zweck des § 35 b GewStG sein muß.

Dem kann nicht zugestimmt werden. § 35 b GewStG besagt nur, daß ein Gewerbesteuermeßbescheid zu ändern ist, wenn der Einkommensteuerbescheid im Ergebnis und bezüglich des Gewerbeerwerbes geändert worden ist. Aus der lediglich die Änderung betreffenden Vorschrift des § 35 b GewStG kann nicht ein quasi erweiternder Rückschluß auf das grundsätzliche Verhältnis von Einkommensteuer- zu Gewerbesteuermeßbescheid im Sinne von Grundlage- zu Folgebescheid gezogen werden³⁷¹⁾.

368) § 35 b Abs.1 S.1 GewStG:

"Der Gewerbesteuerbescheid ist von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen, wenn der Einkommensteuerbescheid, der Körperschaftsteuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid geändert wird, und die Änderung die Höhe des Gewinns aus Gewerbebetrieb oder des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs berührt".

369) vgl. oben S.128

370) Krah, Bedeutung des § 35 b GewStG, DStZ A 1956, 391 f.

371) Das Verhältnis von Grundlage- zu Folgebescheid verneinen auch ausdrücklich:

Popp, Bedeutung des § 35 b GewStG, DStZ A 1957, 118
Römer, Bindung, BB 1963, 470
Birkholz, Änderung von Gewerbesteuermeßbescheiden, BB 1967, 329

Vielmehr kommt dem § 35 b GewStG nur eine dem § 218 Abs.4 AO vergleichbare Folgewirkung zu, die als formelle Folgeänderung³⁷²⁾ bezeichnet werden kann. So wird denn auch nach allgemeiner Meinung³⁷³⁾ § 35 b GewStG nur als eine verwaltungsmäßige Vereinfachungsvorschrift angesehen, die keine rechtliche Bindung des Einkommensteuerbescheides für die Gewerbesteuer begründet.

Der Steuerpflichtige kann somit bei der Anfechtung des Einkommensteuerbescheides eine gewerbesteuerliche Beschwerde nicht für sich ins Feld führen. Eine Verkürzung seines Rechtsschutzes tritt dadurch nicht ein, denn wo eine Bindung im rechtlichen Sinn nicht existiert, verbleibt es bei dem Grundsatz der selbständigen Anfechtbarkeit jedes Steuerverwaltungsaktes.

Damit ist der Steuerpflichtige aber noch nicht der Frage ent-

372) so Nieders. FG v.2.11.1966 EFG 1967, 249 Nr.269

373) für die Rechtsprechung:

BFH v.2.3.1961 StRK § 232 AO a.F. R.22

BFH v.27.4.1961 BStBl 1961 III 281 (283)

BFH v.20.9.1962 BStBl 1963 III 10 (12)

BFH v.30.7.1964 BStBl 1964 III 534

BFH v. 6.5.1965 BStBl 1965 III 419

BFH v.9.9.1965 BStBl 1965 III 667

BFH v.28.9.1967 BStBl 1968 II 62

FG Nürnberg v.27.1.1956 EFG 1956, 267 Nr.305

Nieders.FG v.26.4.1961 EFG 1961, 565 Nr.644

FG Nürnberg v.28.8.1962 EFG 1963, 223 Nr.286

FG Nürnberg v.17.12.1963 EFG 1964, 384 Nr.468

Nieders.FG v.2.11.1966 EFG 1967, 249 Nr.269

für die Literatur:

Becker-Riewald-Koch, Anm. 6 d (10) zu § 40 FGO

Kühn-Kutter, Anm.3 a bb zu § 231 AO

Hartleb, Beschwer, StWa 1964, 87 ff. (87)

Lenski-Steinberg, Anm.1 zu § 35 b GewStG

Blümich-Boyens-Steinbring-Klein-Hübl, Anm. 7 (2)

zu § 35 b GewStG

Müthling, Anm. 1, 2 a.E. zu § 35 b GewStG

Gericke, Hilfsfunktion des § 35 b GewStG, FR 1964, 503 ff. (504)

Jüsgen, Randbemerkungen, DStZ A 1961, 305 f.

Popp, Bedeutung des § 35 b GewStG, DStZ A 1957, 118

hoben, ob er in jedem Fall gegen den Einkommensteuer- und den Gewerbesteuermeßbescheid, zumal noch mit gleichen Gründen, vorgehen muß, oder wann ihm denn § 35 b GewStG Vorteile bringt. Wird der Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheid angefochten und ergibt sich ein niedrigerer Gewerbegewinn, so schlägt diese Gewinnänderung nicht immer auf die Steuer durch. Es besteht die Möglichkeit, daß sie gar nicht zu einer niedrigeren Steuer führt, dann nämlich, wenn diese Gewinnminderung durch die gleichzeitige Änderung eines "gegenläufigen Postens", der sich ebenfalls auf die Höhe des steuerpflichtigen Einkommens auswirkt (z.B. Sonderausgaben oder ein Verlustabzug sind nicht in der ursprünglich angesetzten Höhe anzuerkennen), wegen einer vorzunehmenden Saldierung³⁷⁴⁾ ergebnisneutral abgefangen wird. In diesem Fall werden zwar die Einkünfte aus Gewerbebetrieb berührt, nicht aber die zu erhebende Einkommen- oder Körperschaftsteuer, so daß § 35 b GewStG nicht anwendbar ist³⁷⁵⁾. Den Steuerpflichtigen trifft also dieses "Saldierungsrisiko"³⁷⁶⁾, wenn er im Vertrauen auf § 35 b GewStG nur den Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid anfiicht und den Gewerbesteuermeßbescheid unanfechtbar werden läßt.

Die fehlende Bindung führt dazu, daß auch dort, wo das Gewerbesteuergesetz auf das Einkommensteuergesetz Bezug nimmt, so bei den Hinzurechnungen und Kürzungen der §§ 8 und 9 GewStG (z.B. in § 9 Nr.2 GewStG), die für die Gewerbesteuer bedeut-

374) vgl. dazu auch unten S. 194 ff.

375) denn § 35 b GewStG hat die Änderung des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides zur Voraussetzung; die bloße Änderung des gewerblichen Gewinns, ohne daß diese zu einer Änderung des Steuerbescheides führt, reicht nicht aus, so BFH v.2.3.1966 BStBl 1966 III 317. ebenso Muthling, Anm.2 zu § 35 b GewStG

376) so Woerner, § 35 b GewStG in der Rechtsprechung des BFH DStZ A 1966, 358 ff. (358)

samen Umstände des Einkommensteuerrechts im Rahmen der Gewerbesteuermeßbescheidung selbständig zu ermitteln und auch selbständig anzufechten sind, keinesfalls aber im Rechtsbehelfsverfahren bei der Einkommensteuer berücksichtigt werden können³⁷⁷⁾.

Festzuhalten ist somit, daß eine indirekte Beschwerde bei Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheiden infolge gewerbesteuerlicher Auswirkungen nicht anerkannt werden kann, weil von den Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheiden keine Bindung für die Gewerbesteuer ausgeht, folglich die Gewerbesteuermeßbescheide selbständig angefochten werden können³⁷⁸⁾.

bb) Kapitalertragsteuerliche Auswirkungen der Körperschaftsteuer

Kann ein Körperschaftsteuerbescheid eine direkte Beschwerde nicht auslösen, weil er zu keiner Steuerfestsetzung gelangt, so kann der steuerpflichtigen Körperschaft trotzdem u.U. an einer Anfechtung gelegen sein. So nämlich beispielsweise, wenn streitig ist, ob die von der Körperschaft an Gesellschafter-Geschäftsführer gezahlten Beträge als Betriebsausgaben bei der Körperschaft anerkannt werden können oder ob sie als verdeckte Gewinnausschüttungen³⁷⁹⁾ anzusehen sind. Diese in den Gründen enthaltene Feststellung (Bejahung einer verdeckten Gewinnausschüttung) kann auch hier nur dann eine indirekte Beschwerde mit der Folge der Anfechtbarkeit begründen, wenn sie zu anderweitigen Nachteilen führt.

Auswirkungen könnte dies auf die Kapitalertragsteuer haben,

377) so für § 9 Nr.2 GewStG Nieders. FG v.26.4.1961 EFG 1961, 565 Nr.644

378) vgl. BFH v.30.6.1964 BStBl 1964 III 534

379) vgl. § 6 Abs.1 S.2 KStG, § 19 KStDV

die im Falle der verdeckten Gewinnausschüttung anfällt, weil die verdeckte Gewinnausschüttung bei den Gesellschafter-Geschäftsführern zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören. Die Kapitalertragsteuer ist aber nur eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer des Gläubigers (Gesellschafter), die der Schuldner (Körperschaft) für Rechnung des Gläubigers als Vorauszahlung auf dessen Einkommensteuer entrichtet. Diese besondere Erhebungsweise schafft aber keine Rechtsbindungen zwischen der Einkommen- und Körperschaftsteuer³⁸⁰⁾. Eine verdeckte Gewinnausschüttung muß für die Körperschaftsteuer der Kapitalgesellschaft und die Einkommensteuer des Gesellschafters nicht notwendigerweise einheitlich entschieden werden. Auch aus § 44 Abs.5 EStG, wonach der Schuldner für die Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer haftet, läßt sich eine Bindung nicht entnehmen, denn das Haftungsverfahren ist ebenso wie die Einkommensteuerveranlagung ein von der Körperschaftsteuer gelöstes und völlig selbständiges Verfahren.

cc) Einkommensteuerliche Auswirkungen bei der Schenkungsteuer

In gleicher Weise kann ein die Schenkungsteuerpflicht verneinender Freistellungsbescheid nicht deshalb angefochten werden, um eine im Rahmen der Schenkungsteuer auch die Einkommensteuerpflicht verneinende Begründung zu erzielen, da wiederum wegen mangelnder Bindung der Einkommensteuer an die Schenkungsteuer³⁸¹⁾ keine Beschwerde eintritt.

380) so FG Nürnberg v.28.8.1962 EFG 1963, 223 Nr.286, dem das angeführte Beispiel zugrunde liegt.

Hartleb, Beschwer, StWa 1964, 87 ff. (87 f.)

381) RFH v.6.12.1922 StuW 1923, Sp.300 Nr.284

BFH v.26.9.1952 BStBl 1952 III 289

Hartleb, Beschwer, StWa 1964, 87 ff. (87)

dd) Auswirkungen der DM-Eröffnungsbilanz

Nach § 75 Abs.1 DMBG sind die Wertansätze der DM-Eröffnungsbilanz auch für die Vermögensteuer sowie die Vermögensabgabe³⁸²⁾ maßgebend. Sie können wegen der Auswirkungen auf die Vermögensteuer und Vermögensabgabe auch dann (indirekt) beschweren, wenn sie ohne Auswirkungen auf das ertragsteuerliche Ergebnis des ersten Jahres bleiben³⁸³⁾. § 75 DMBG ist zugleich ein Beispiel dafür, daß eine Bindung direkt aus einer positiven Regelung resultiert, hinter der keine materielle Bindung steht, da die einkommensteuerliche Bilanz in keinem materiellen Bezug zu der Vermögensteuer bzw. Vermögensabgabe steht. Es bedurfte daher zur Begründung einer Bindung der Vorschrift des § 75 Abs.1 DMBG.

ee) Auswirkungen bei Lastenausgleichsabgaben

Dem Abgabepflichtigen kann daran gelegen sein, daß höhere Abgabeleistungen und somit ein höherer Tilgungssatz festgesetzt wird, um so wegen der höheren Jahresleistung und geringeren Laufzeit in den Genuß eines Erlasses zu kommen. Wenn auch bei momentan geringeren Abgabeleistungen ein Erlaß (§ 131 Abs.1 S.1 AO) nicht erfolgen wird, ist doch mit dem BFH³⁸⁴⁾ eine Beschwer zu verneinen, denn ein Erlaß ist einerseits noch völlig ungewiß und andererseits eine gegenüber dem materiellen Abgaberecht selbständige Maßnahme der Finanzverwaltung, weshalb sich die Annahme einer bindenden Auswirkung verbietet, die aber Voraussetzung für die zur Höherfestsetzung erforderlichen Beschwer wäre. Ist dagegen hinsichtlich der Hypothekengewinnabgabe ein Frei-

382) §§ 3 Nr.1, 21 Abs.1 LAG

383) so auch Kühn-Kutter, Anm.3 a bb zu § 231 AO

384) BFH v.13.10.1967 BStBl 1968 II 182

stellungsbescheid ergangen, so ist der Abgabepflichtige, der sich gegen die Art der Berechnung der Minderung der HGA-Schuld (§ 100 LAG), also gegen die Gründe des Bescheides wendet, trotzdem beschwert, wenn er dadurch Nachteile bei der Festsetzung der Hauptentschädigung (§ 245 Nr.3 LAG) erleidet, weil die Berechnung des § 100 LAG nach § 245 Nr.3 LAG bindend für die Entschädigung ist³⁸⁵⁾. Eine selbständige Ermittlung des Minderungsbetrages im Rahmen des § 245 Nr.3 LAG ist deshalb ausgeschlossen³⁸⁶⁾.

Hier handelt es sich zwar um keine Auswirkung auf eine andere Steuer, wohl aber um ein mit der Lastenausgleichsabgabe auf die bezeichnete Weise materiell verbundenes, formell aber getrenntes Entschädigungsverfahren.

ff) Sonstige Einzelfälle

In einigen anderen Fällen hat der RFH die Anfechtung von Gründen eines Bescheides zugelassen, weil sie Bindungen für andere Abgaben erzeugten, so die Einordnung der Einkunftsart, weil diese Klassifizierung bindend war für die Heranziehung zu erhöhten Voraus- und Abschlußzahlungen bei der Einkommensteuer sowie der Rhein-Ruhr-Abgabe nach dem Gesetz vom 11.8.1923 und der 2. Steuernotverordnung³⁸⁷⁾. Weitere Beispiele für bindende Auswirkungen bringt das RFH-Urteil vom 27.2.1924³⁸⁸⁾. Im Rahmen der Vermögensteuer hat der RFH³⁸⁹⁾ eine Anfechtung zugelassen zur Klärung der - für die Höhe der Vermögensteuer unerheblichen - Frage, ob

-
- 385) BFH v.12.5.1961 BStBl 1961 III 340
Ziemer-Birkholz, Anm.88 b zu § 40 FGO
Gräber, Beschwer, DStR 1967, 271 ff. (273)
vgl. zu weiteren Auswirkungen zwischen verschiedenen LA-
Abgaben, bei denen eine Beschwer bejaht wurde :
Nieders.FG Hannover v.15.9.1953 EFG 1953, 40 Nr.46
-n.rkr. - und FG Schleswig-Holstein v.22.2.1954 EFG 1954,
133 Nr.151
- 386) Harmening, Anm.6 zu § 245 LAG
- 387) vgl. RFH v.18.7.1924 RFHE 14, 114
- 388) RFH v.27.2.1924 RFHE 13, 227
- 389) RFH v.11.3.1925 RFHE 16, 77

ein Grundstück zum Betriebsvermögen gehörte, weil diese Frage für eine Leistung nach dem Aufbringungsgesetz vom 30.8.1924 maßgebend war. Obwohl der RFH hier eine Bindung verneinte, folgte er die Beschwer aus dem Interesse des Steuerpflichtigen, dem nicht zuzumuten sei, die Heranziehung nach dem Aufbringungsgesetz abzuwarten. Dieser Überlegung kann nicht mehr zugestimmt werden, da eine indirekte Beschwer eine Bindung voraussetzt. Der RFH hat aber selbst die Konsequenzen aus seiner Entscheidung, die zu einer Ausuferung der Beschwer und somit des Rechtsschutzes führen würden, nicht gezogen und eine Bindung der Einkommensteuerfestsetzung für andere Steuern verneint³⁹⁰⁾.

Im Rahmen des Wohnungsbau-Prämienverfahrens ist der Prämienberechtigte durch einen positiven Prämienbescheid nicht deshalb beschwert, weil er die Wohnungsbauprämie nunmehr zurückzahlen und statt dessen den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs.1 Nr.3 EStG in Anspruch nehmen möchte³⁹¹⁾, da er das Wahlrecht nach § 10 Abs.4 EStG bereits ausgeübt hat. Hier besteht eine Bindung höchstens im negativen Sinn, indem beide Verfahren sich einander ausschließen, so daß eine indirekte Beschwer nicht in Betracht kommt.

2) Auswirkungen nichtsteuerlicher Art

Die Auswirkungen eines Steuerverwaltungsaktes sind nicht auf das Gebiet des Steuerrechts beschränkt, sondern können sich auch auf andere Rechtsgebiete erstrecken oder bloß wirtschaftlicher Natur sein.

a) Auswirkungen auf außersteuerliche Rechtsgebiete

In einer Reihe von Rechtsgebieten, die dem öffentlichen Recht, nicht aber dem Steuerrecht angehören, wird auf das Steuer-

390) RFH v.26.2.1929 RStBl 1929, 231 und das dort wiedergegebene Urteil des RFH v.3.5.1927 - VI A 569/26 -

391) BFH v.30.6.1965 BStBl 1965 III 524

recht zurückgegriffen bzw. Bezug genommen (so z.B. bei einem großen Teil derjenigen staatlichen Leistungen wie Renten, Subventionen etc., die an die Höhe des Einkommens geknüpft sind). In diesen Fällen wird der Steuerpflichtige daran interessiert sein, eine für die außersteuerrechtlichen Verhältnisse günstige Feststellung der entsprechenden Besteuerungsgrundlagen (z.B. Einkommenshöhe) zu erreichen. Ist das im Fall fehlender direkter Beschwer nicht möglich, so kommt nur eine indirekte Beschwerde in Betracht. Diese kann aber in Fortführung der oben aufgestellten Grundsätze wiederum nur dann Platz greifen, wenn die Besteuerungsgrundlagen für außersteuerrechtliche Verhältnisse verbindlich sind³⁹²⁾.

Der BFH lehnt eine Berücksichtigung außersteuerrechtlicher "Interessen" im Rahmen der Beschwerde mit der Begründung ab, daß sonst eine Abgrenzung der steuerlichen Beschwerdepraxis nicht mehr möglich wäre und dadurch der gesetzliche Rahmen der Zuständigkeiten des steuerlichen Rechtsbehelfsverfahrens gesprengt würde³⁹³⁾. Vergegenwärtigt man sich die Funktion der Beschwerde im steuerlichen Rechtsbehelfsverfahren als eine Konkretisierung des Grundsatzes des Art.19 Abs.4 GG, so wird deutlich, daß die Beeinträchtigung von bloßen Interessen³⁹⁴⁾ eine Beschwerde solange nicht auslösen kann, als diesen von der Rechtsordnung kein Schutz zuteil wird, es sich also nicht um rechtlich geschützte Interessen handelt.

Die Nichtgewährung einer Rente wegen bestimmter zu hoher anzurechnender Einkünfte beschwert beispielsweise den Betroffenen schon unmittelbar deshalb, weil der Anspruch auf eine Rente gesetzlich fixiert ist. Hätte der Betroffene niedrigere Einkünfte, stände ihm ein Rentenanspruch zu.

392) so auch Nieders. FG v.12.11.1958 EFG 1959, 183 Nr.229

393) BFH v.30.9.1960 BStBl 1961 III 38 (39)

394) wozu auch die Reflexrechte zählen, vgl. z.B. Ziemer-Birkholz, Anm.85 - 87 zu § 40 FGO

Fraglich ist aber, ob eine indirekte Beschwer durch die Beeinträchtigung in Rechtspositionen, die außerhalb des Steuerrechts stehen, im Rechtsbehelfsverfahren gegen Steuerbescheide berücksichtigungsfähig ist. Art.19 Abs.4 GG gebietet grundsätzlich eine Berücksichtigung in irgendeinem Rechtsschutzverfahren. Da der Betroffene aber die Möglichkeit hat, sich gegen den negativen Rentenbescheid zur Wehr zu setzen und dort eine anderweitige Feststellung seines Einkommens für Rentenzwecke zu erreichen, können diese Umstände im steuerlichen Rechtsbehelfsverfahren außer Acht gelassen werden. Das kann nur dann nicht gelten, wenn im Rahmen des Rentenverfahrens eine eigene Ermittlung des zu berücksichtigenden Einkommens nicht angestellt werden kann, weil eine Bindung z.B. an das steuerliche Einkommen besteht. Will man den Betroffenen in diesem Fall nicht den Rechtsweg abschneiden, muß eine indirekte Beschwer anerkannt werden, weil nur auf diese Weise Rechtsschutz gewährt werden kann.

Eine derartige echte Bindung bei außersteuerrechtlichen Vorgängen wird allerdings selten sein. So ist das nach dem EStG festgestellte Einkommen für das Verfahren nach dem Kindergeldgesetz nicht bindend³⁹⁵⁾. Anders ist es bei den Ausgleichsrenten nach dem Bundesversorgungsgesetz. Für sie sind die Besteuerungsgrundlagen kraft Gesetzes verbindlich³⁹⁶⁾, was allerdings für die Kriegsbeschädigtenrenten nach dem BVG wiederum verneint wurde³⁹⁷⁾.

Eine Bindung ist in außersteuerrechtlichen Beziehungen nur dann anzuerkennen, wenn die Besteuerungsgrundlagen von außersteuerrechtlichen Rechtsnormen für außersteuerliche

395) FG Hamburg v.28.11.1962 EFG 1963, 372 Nr.494

396) Nieders. FG v.12.11.1958 EFG 1959, 183 Nr.229

397) FG Düsseldorf v.25.7.1962 DStZ B 1962, 399

Verhältnisse für verbindlich erklärt werden³⁹⁸⁾. Diese Verbindlichkeitserklärung muß in solcher Weise erfolgen, daß die steuerlichen Merkmale, die für verbindlich erklärt werden sollen, so in die außersteuerlichen Rechtsverhältnisse integriert werden, daß eine parallele, aber selbständige Ermittlung der steuerlichen Umstände auf dem jeweiligen außersteuerlichen Rechtsgebiet ausgeschlossen sein soll. In diesen Fällen wird die Überprüfung der für die außersteuerlichen Rechtsverhältnisse verbindlichen steuerlichen Feststellungen zur Aufgabe des steuerlichen Rechtsbehelfsverfahrens gemacht mit der Folge, daß dadurch eine indirekte Beschwerde ausgelöst werden kann.

In der Entscheidung vom 7.8.1963 neigt der BFH³⁹⁹⁾ dazu, eine steuerliche Beschwerde auch wegen steuerstrafrechtlicher Auswirkungen zuzulassen. Da die entsprechende sachliche Steuerpflicht sowohl Voraussetzung der Grunderwerbsbesteuerung als auch für eine Bestrafung wegen Hinterziehung von Grunderwerbsteuer ist, habe der Steuerpflichtige nach Meinung des BFH wegen der steuerstrafrechtlichen Bedeutung ein steuerrechtliches Interesse an einer die sachliche Steuerpflicht verneinenden Feststellung. Ob dieses Interesse ausreicht, konnte der BFH in der Entscheidung aber letztlich offenlassen, da es darauf nicht ankam.

Diese Frage ist aber zu verneinen. Das Steuerstrafverfahren ist ein gegenüber dem Besteuerungsverfahren völlig selbständiges Verfahren, so daß rein (steuer)strafrechtliche Überlegungen in das Besteuerungsverfahren keinen Eingang finden können.

Keinerlei Beschwerde kann von Auswirkungen des Steuerbescheides

398) so auch Nieders.FG v.12.11.1958 EFG 1959, 183 Nr.229
Hartleb, Beschwer, StWa 1964, 87 ff. (89)
Kühn-Kutter, Anm.3 a dd zu § 231 AO
Becker-Riewald-Koch, Anm.6 d (8) zu § 40 FGO

399) BFH v.7.8.1963 HFR 1964, 178

auf zivilrechtlichem Gebiet ausgehen⁴⁰⁰⁾, denn dort löst der Steuerbescheid keine unmittelbaren Rechtswirkungen aus⁴⁰¹⁾. Das steuerliche Rechtsbehelfsverfahren ist vom Gesetzgeber nicht dazu bestimmt, Streitfragen zum Austrag zu bringen, an denen der Steuerpflichtige nur zivilrechtliche Interessen hat⁴⁰²⁾, denn dafür fehlt es an einer solchen engen Verknüpfung mit dem Steuerrecht, wie sie für eine Bindung erforderlich wäre.

b) Wirtschaftliche Auswirkungen

Ebensowenig können rein wirtschaftliche Interessen für sich allein eine Beschwerde bei der Anfechtung von Steuerbescheiden begründen. Das ergibt sich schon aus § 241 Abs.1 S.1 AO und § 60 Abs.1 S.1 FGO. Danach können im Vorverfahren nur solche andere Personen hinzugezogen bzw. im Klageverfahren eingeladen werden, deren rechtliche Interessen nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung berührt werden. Wenn lediglich wirtschaftlich Interessierte noch nicht einmal beigeladen werden können, ist vom Gesetz erst recht nicht beabsichtigt, sie als Rechtsbehelfsführer zuzulassen.

V Beschwerde bei der Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen

Die direkte Beschwerde folgt nach den bisherigen Erörterungen nur aus dem in dem Steuerbescheid zusammengefaßten Ergebnis, grundsätzlich also aus der Steuerfestsetzung. Die festgesetzte Steuer ist aber nicht notwendigerweise identisch

400) diese Frage wird offengelassen von BFH v.1.3.1961, HFR 1961, 224

401) so RFH v.23.1.1935 RStBl 1935, 320 für die Beeinträchtigung der Kreditwürdigkeit wegen zu niedriger Steuerfestsetzung

BFH v.30.9.1960 BStBl 1961 III 38 (39)

FG Hamburg v.30.5.1963 EFG 1964, 80 Nr.93

Hartleb, Beschwer, StWa 1964, 87 ff. (88 f.)

402) BFH v.12.5.1961 BStBl 1961 III 340

mit der geschuldeten Steuer. So sind nach § 47 Abs.1 EStG entrichtete Vorauszahlungen und einbehaltene Steuerabzugsbeträge (Lohn- und Kapitalertragsteuer) auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen. Durch derartige Anrechnungsnormen wird die aus der Anwendung der Bemessungsgrundlage auf den jeweiligen Steuertarif errechnete Steuerfestsetzung noch einer Modifizierung unterworfen. Ebenso verhält es sich im Umsatzsteuerrecht, wo § 16 Abs.2 S.1 UStG den Abzug der Vorsteuerbeträge des § 15 UStG von der Umsatzsteuer zuläßt. Weitere Kürzungen der Umsatzsteuer beinhaltet das Berlinförderungs-gesetz^{4o3)}.

In allen angeführten Abzugsfällen (§ 47 EStG, § 16 UStG, Berlin-FG) kann der Abzug nicht nur dazu führen, daß der ursprüngliche positive Steuerbetrag bis zur Grenze von Null gemindert wird, wenn der Abzugsbetrag nicht höher ist als die errechnete Steuer, sondern es kann auch der u.U. häufige Fall^{4o4)} eintreten, daß dann, wenn der zu berücksichtigende Abzug die errechnete (positive) Steuer übersteigt, ein negativer Steuerbetrag^{4o5)} festzusetzen, der negativ überschießende Betrag also zu erstatten ist.

Es stellt sich somit die Frage, inwieweit die Nichtanrechnung eines Abzugsbetrages beschweren kann. Da die Berücksichtigung eines Abzuges sich für den Steuerpflichtigen in den angeführten Fällen positiv auswirkt, die Nichtanrechnung dagegen negativ, liegt der Schluß auf eine entsprechende Be-

4o3) vgl. §§ 1 Abs.1-6, 1 a Abs.1, 2 Abs.1-6, 13 Abs.1 BerlinFG

4o4) so z.B. bei nach § 4 Nr.1 UStG steuerbefreiten Ausfuhr-lieferungen, bei denen der Ausführende gleichwohl gem. § 15 Abs.2 S.3 UStG die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge abziehen kann.

4o5) Rein terminologisch handelt es sich bei § 47 EStG immer um die Überzahlung von Einkommensteuer, während es bei § 16 UStG und dem BerlinFG dann Steuerüberzahlungen sind, wenn die anzurechnenden Beträge nicht höher sind als die erbrachten Umsatzsteuervorauszahlungen; erst wenn die nach § 16 Abs.2 S.1 UStG und BerlinFG anzurechnenden Beträge die eigenen Steuervorauszahlungen übersteigen, handelt es sich um eine negative Steuer im eigentlichen engeren Sinn. Der hier verwandte Begriff der negativen Steuer im weiteren Sinn soll beide Varianten umfassen.

Beschwer nahe. Jedoch erübrigt sich damit nicht eine genaue Bestimmung des beschwerenden Umstandes.

Der positive Steuerbetrag (vor Abzug) kann eine direkte Beschwer nur solange darstellen, als er nicht durch anzurechnende Abzüge aufgezehrt ist. Fraglich ist aber, auf welchen Teil des Steuerbescheides zur Ermittlung der Beschwer abgestellt werden muß. Grundsätzlich kann eine (direkte) Beschwer nur aus dem Ergebnis des Steuerbescheides herrühren. Als Ergebnis kommt aber sowohl der errechnete Steuerbetrag (vor Anrechnung von Abzugsbeträgen), als auch der nach Durchführung des Abzuges verbleibende Differenzbetrag in Betracht. Soll der entscheidende Ausspruch des Steuerbescheides die Steuerfestsetzung sein, so bleibt zu fragen, welcher rechtliche Charakter der Anrechnung von Abzügen bzw. Vorauszahlungen zukommt.

Diese als völlig selbständigen "Anrechnungsbescheid" neben dem Festsetzungsbescheid zu sehen, wäre eine rein juristisch-theoretische Aufteilung⁴⁰⁶⁾ und verbietet sich schon aus der engen Verknüpfung von Festsetzung und Anrechnung. So setzt die Anrechnung eine Festsetzung voraus, andererseits sagt die Steuerfestsetzung noch nichts über die letztlich vom Steuerpflichtigen zu entrichtende Steuer. Diese Nachteile vermeidet auch nicht die Gesamtscheidsmethode⁴⁰⁷⁾, die lediglich die beiden auch hier zu trennenden Verfahren (Steuerfestsetzungs- und Steuererhebungsbescheid⁴⁰⁸⁾) in einem Gesamtscheid zusammenfaßt⁴⁰⁹⁾, der beide Beträge nur kassemäßig aufrechnet.

406) so Hess. FG Kassel v.18.11.1965 EFG 1966, 179 Nr.191 (aufgehoben durch BFH v.11.11.1966 BStBl 1967 III 214)

407) so Mathiak, Negative Steuerfestsetzung, DStZ A 1971, 375 ff. (377 f.)

408) auf den Steuererhebungsbescheid finden, wenn er zu einer Steuererstattung kommt, die §§ 150 ff. und § 125 AO Anwendung

409) BFH v.11.11.1966 BStBl 1967 III 214

BFH v.10.7.1970 BStBl 1970 II 686 (688)

So hat der BFH - vom Boden der Gesamtbescheids- bzw. Trennungstheorie aus folgerichtig - eine Beschwer des Abgabepflichtigen verneint⁴¹⁰⁾, der sich im Rechtsbehelfsverfahren gegen einen Vermögensabgabebescheid nicht gegen die festgesetzte Abgabeschuld wandte, sondern gegen die Verrechnung der auf die Abgabeschuld anzurechnenden⁴¹¹⁾ überzahlten Vorauszahlungen. Die Beschwer könnte dann erst ein einen entsprechenden Antrag des Abgabepflichtigen ablehnender Erstattungsbescheid auslösen. Die grundsätzliche Trennung beider Verfahren wirft erhebliche verfahrensrechtliche Probleme auf. Wird die in einer bestimmten Höhe erfolgte Steuerfestsetzung angefochten, was bei Erfolg des Rechtsbehelfs zur Folge hätte, daß ein Erstattungsbetrag verbleiben würde, so kann im Anfechtungsverfahren trotzdem nur die Minderung der Steuer bis zum Betrag von Null erreicht werden, da der Steuerpflichtige nur durch den Betrag der positiven Steuerfestsetzung beschwert ist. Um aber zu der Erstattung zu gelangen, bedarf es dann noch einer Verpflichtungsklage auf Erlaß eines entsprechenden Vergütungsbescheides. Dies Nebeneinander beider Verfahrensarten stellt eine unerträgliche Erschwerung des Rechtsschutzes für den Steuerpflichtigen dar⁴¹²⁾. Ihn wird in der Regel nur interessieren, wieviel er noch zu zahlen hat. Die sich aus der Aufteilung ergebenden Schwierigkeiten lassen sich daher vermeiden, wenn man auf das Leistungsgebot abstellt und die Differenz zwischen Steuerfestsetzung und Steuerabzug als den eigentlichen Ausspruch eines Steuerbe-

410) BFH v.23.3.1962 HFR 1962, 355

411) vgl. § 76 Abs.2 LAG

412) wegen der Schwierigkeiten für die Berichtigungsvorschriften vgl. die Bedenken bei Mathiak, Negative Steuerfestsetzung, DStZ A 1971, 375 ff. (378)

scheides ansieht. Das hat zur Folge, daß der Betrag der errechneten Steuer und der Abzugsbetrag (Anrechnungsbetrag) dahinter zurücktreten müssen, sie also auch zu Besteuerungsgrundlagen i.S.d. § 213 Abs.1 AO werden⁴¹³⁾. Die weitere Konsequenz ist, daß der letztlich verbleibende Steuerbetrag nicht nur positiv, sondern auch negativ ausfallen kann (wenn der anzurechnende Abzugsbetrag größer als die errechnete Steuer ist) und somit die Existenz der negativen Steuer anzuerkennen ist. Für diese Negativsteuermethode, die auch in der jüngeren Rechtsprechung des BFH zur Umsatzsteuer⁴¹⁴⁾ verwandt wird, sprechen mehrere Gründe.

§ 47 EStG spricht lediglich von der Einkommensteuerschuld, geht also ersichtlich von einem diese Schuld festsetzenden Bescheid aus. Weiter geht § 47 EStG davon aus, daß die Einkommensteuerschuld nicht nur positiv (§ 47 Abs.2 EStG), sondern auch negativ (§ 47 Abs.3 EStG) sein kann, da die Veranlagung eines Besteuerungsabschnittes einheitlich zu bescheiden ist, wozu notwendigerweise auch die Einbeziehung der für diesen Abschnitt erbrachten Vorauszahlungen und Abzüge gehört.

Im Rahmen der Umsatzsteuer gehören die abzugsfähigen Vorsteuern und Kürzungen ebenso zu den Besteuerungsgrundlagen, lediglich der letztliche positive oder negative Steuerauspruch ist das allein anfechtbare Ergebnis des Umsatzsteuerbescheides⁴¹⁵⁾.

Durch das Hineintreten in den negativen Bereich geht der Steuer auch nicht der Steuercharakter verloren, so daß sie etwa zu einem Akt der gewährenden Verwaltung würde. Sie bleibt vielmehr bei Gesamtbetrachtung des Veranlagungszeit-

413) Zu dem Ergebnis kommt wohl auch Paulick in Hübschmann, Anm.10 zu § 210 AO, der die Steueranrechnung nicht als eigenen Steuerbescheid ansieht.

414) BFH v.27.5.1971 BStBl 1971 II 649

415) Rau-Dürrwächter-Flick-Geist, Anm.32 zu § 16 UStG

raumes unter Einbeziehung der Steuerabzüge ein auf einem belastenden Gesetz fußender Verwaltungsakt der Eingriffsverwaltung, auf den die Steuermerkmale des § 1 Abs.1 AO zutreffen⁴¹⁶⁾.

Der im Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren ergehende Bescheid ist auch vom BFH⁴¹⁷⁾ als ein einheitlicher Bescheid angesehen worden und nicht in einen Steuerfestsetzungs- und einen (negativen) Steuererhebungsbescheid aufgespalten worden. Diese gegenüber den Einkommensteuerbescheiden gegen-
teilige Ansicht begründet der BFH damit, daß im Lohnsteuer-Jahresausgleich das Schwergewicht auf der Ermittlung der Jahressteuer und nicht der Abzugsbeträge liege⁴¹⁸⁾. Es ist nicht recht einzusehen, weshalb diese Erwägungen nicht auch auf die veranlagte Einkommensteuer zutreffen sollen; die umgekehrte Überlegung wäre eher verständlich: da das Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren ein reines Erstattungsverfahren ist, kommt der Anrechnung von Abzugsbeträgen dort ein wesentlich stärkeres Gewicht zu als im Veranlagungsverfahren.

Geht man in allen Fällen, in denen Beträge auf die Steuer anzurechnen sind, von einem einheitlichen Steuerbescheid aus⁴¹⁹⁾, so kommt als Rechtsbehelf nur das Anfechtungsverfahren in Betracht; eine Verpflichtungsklage scheidet aus.

Für die Beschwer hat die Annahme eines derartigen einheitlichen Steuerbescheides zur Folge, daß in den Fällen, in denen es überhaupt zur Festsetzung eines negativen Steuerbetrages kommen kann⁴²⁰⁾, eine Beschwer nicht nur daraus

416) Zweifelhaft wird der Steuercharakter aber bei einer negativen Steuer im engeren Sinn, vgl. oben Fn.405

417) BFH v.10.7.1970 BStBl 1970 II 686

418) BFH v.10.7.1970 a.a.O. (Fn.417) S.688

419) Mathiak, Negative Steuerfestsetzung, DStZ A 1971, 375 ff. (377 ff.); Hess.FG v.18.11.1965 EFG 1966, 179 Nr.191 und 192 für den Einkommensteuerbescheid nach § 47 EStG
Gegen einen einheitlichen Steuerbescheid: Becker-Riewald-Koch, Anm.6 b (2) zu § 40 FGO; Blümich-Falk, Anm.3 zu § 47 EStG; v.Wallis in Hübschmann, Anm.6 zu § 125 AO

420) s.O. S. 145

resultieren kann, daß die Nullgrenze zum positiven Bereich (durch Festsetzung einer Steuer in bestimmter positiver Höhe) überschritten ist, sondern auch daraus, daß die Nullgrenze zum negativen Bereich (durch Nichtfestsetzung einer - noch negativeren - Steuer) hin unterschritten ist. Wendet sich der Steuerpflichtige z.B. gegen einen auf Null lautenden Steuerbescheid, weil er noch höhere Abzugsbeträge angerechnet wissen will, so beschwert ihn der nicht festgesetzte (begehrte) Negativsteuerbetrag, da er bei überhaupt möglicher Negativbesteuerung durch diese besser gestellt wäre⁴²¹⁾. Das gleiche gilt bei der Anfechtung eines positiven Steuerbescheides, wenn eine Minderung des Steuerbetrages über den Nullpunkt in den negativen Bereich hinein erstrebt wird. In diesem Fall setzt sich die Beschwerde aus dem positiven und dem negativen Steuerbetrag zusammen, die nicht saldiert, sondern addiert werden müssen.

Festzuhalten ist somit, daß soweit man von einem einheitlichen Steuerbescheid ausgeht, bei möglicher negativer Steuerfestsetzung die "positive" Beschwerde infolge positiver Steuerfestsetzung durch eine "negative" Beschwerde infolge nicht negativer Steuerfestsetzung ergänzt wird bzw. nur aus einer "negativen" Beschwerde bestehen kann. Trennt man dagegen zwischen einem Steuerfestsetzungs- und einem Steuererhebungsbescheid, so kann eine Beschwerde durch die unterbliebene Anrechnung von Steuerabzügen nur im Rahmen des Steuererhebungsverfahrens berücksichtigt werden, indem eine auf Grund dieser Beschwerde zulässige Verpflichtungsklage auf Erlaß eines entsprechenden (u.U. negativen) Steuererhebungsbescheides erhoben wird.

421) so mit Recht Hess.FG v.18.11.1965 EFG 1966, 179 Nr.192

C Beschwer durch Grundlagenbescheide

Die zweite nach den Steuerbescheiden auf ihre beschwerende Wirkung zu untersuchende Gruppe von Steuerverwaltungsakten sind die Grundlagenbescheide. Grundlagenbescheide sieht die AO überall dort vor, wo die Besteuerung in zwei Stufen erfolgt. Diese Aufteilung erfolgt teils aus zwingenden Erwägungen, teils aus Zweckmäßigkeitserwägungen. Notwendig ist die Aufteilung bei den Realsteuern, da den Steuermeßbetrag nur das FA gem. § 212 a Abs.1 AO festsetzen darf, während die Festsetzung der Gewerbe- und Grundsteuer der Gemeinde vorbehalten ist (§ 1, 16 GewStG, § 1, 21 Abs.1 GrStG)⁴²²⁾. Dagegen erfolgt die gesonderte Feststellung des Einheitswertes (§§ 214, 216 AO) und die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte (§§ 215 Abs.2, 216 AO) aus den Einkunftsarten des § 2 Abs.3 Nr.1 - 3, 6 EStG aus Zweckmäßigkeitserwägungen, um einerseits eine Vielzahl von Einheitswertfeststellungen überall dort zu vermeiden, wo der Einheitswert für irgendeine Steuer relevant ist⁴²³⁾, und um andererseits bei der einheitlichen und gesonderten Einkunftsfeststellung sowie der einheitlichen Einheitsbewertung (§ 215 Abs.1 AO) zu gewährleisten, daß die Beurteilung eines Gegenstandes gegenüber allen daran Beteiligten nur einmal und in gleicher Weise erfolgt. Außerdem sind noch gesetzlich vorgesehen die einheitliche und gesonderte Feststellung des gemeinen Wertes von unnotierten Anteilen und Genußscheinen⁴²⁴⁾ sowie die gesonderte Feststellung des gewerblichen Gewinns eines Einzelunternehmens bei unterschiedlicher Zuständigkeit des Finanzamtes für Wohnsitz und Be-

422) vgl. dazu oben S.81

423) so bei der Vermögen-, Grund-, Gewerbekapital-, Erbschaft- und Grunderwerbsteuer sowie einzelnen Tatbeständen der Einkommensteuer.

424) §§ 64 ff. BewDV, ergangen auf Grund der Ermächtigung des § 220 Nr.2 und 4 AO, vgl. dazu BFH v.10.12.1971 BStBl 1972 II 331

trieb⁴²⁵⁾.

Der Tenor eines Grundlagenbescheides ist der Ausspruch einer oder mehrerer bestimmter Besteuerungsgrundlagen, die normalerweise nach dem Grundsatz des § 213 Abs.1 AO ein unselbständiger Teil eines Steuerbescheides wären, der nur in den bislang erörterten Ausnahmen⁴²⁶⁾ eine Beschwerde auslösen könnte. Die verfahrensmäßige Trennung von Grundlagen- und Steuerbescheid bewirkt eine Verselbständigung des Grundlagenbescheides, § 213 Abs.2 S.3 AO. Die vom Feststellungsbescheid selbständig ausgesprochene Besteuerungsgrundlage ist dem darauf aufbauenden Steuerbescheid gem. § 212 b Abs.2, § 218 Abs.2 AO zugrunde zu legen.

Die Auslösung einer Beschwerde durch die gesondert festgestellten Besteuerungsgrundlagen ist auf zweifache Weise denkbar: entweder durch den diesen Besteuerungsgrundlagen selbständig aussprechenden Grundlagenbescheid oder durch den folgenden Steuerbescheid, der die im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen in seinen Gründen verwertet.

Der Gesetzgeber hat sich in § 232 Abs.2 AO und § 42 Abs.2 FGO für die erste Möglichkeit entschieden und damit eine der Bindung des Steuerbescheides an den Grundlagenbescheid gerecht werdende Entscheidung getroffen, indem er nur die Anfechtung des Steuerverwaltungsaktes zuläßt, von dem die Bindung ausgeht.

Während bei einem Steuerbescheid, der wegen seines beschwerenden Ausspruches angefochten wird, die in den Gründen enthaltenen Besteuerungsgrundlagen inzidenter überprüft werden können, sind dieser Überprüfung die Besteuerungsgrundlagen entzogen, die Gegenstand eines selbständigen Bescheides sind. Folglich kommt nur die Anfechtung des selbständigen Grundlagenbescheides in Betracht⁴²⁷⁾. Der Hinweis auf die selbständige Anfechtbarkeit in § 213 Abs.2 S.3 AO ist da-

425) § 6 der VO über die Zuständigkeit im Besteuerungsverfahren v.3.1.1944 (RGBl I S.11), ergangen auf Grund der Ermächtigung des § 22o Nr.2 AO

426) vgl. die Ausführungen zur indirekten Beschwerde S. 100 ff.

427) vgl. zu der Anfechtbarkeit des Folgebescheides unten S.182

her eigentlich überflüssig⁴²⁸⁾. Auch dort, wo mehrere Feststellungsbescheide in einem Stufenverhältnis zueinander stehen, also ein Feststellungsbescheid auf einen anderen gründet, kann nach § 232 Abs.3 AO⁴²⁹⁾ und § 42 Abs.3 FGO nur der tiefer stehende angefochten werden.

Damit wird § 231 AO weiter modifiziert und in gewisser Weise eingeschränkt. So wie § 213 Abs.1 AO die möglichen beschwerenden Teile eines Steuerbescheides grundsätzlich auf das Ergebnis reduziert, kann in den Fällen, in denen dem Steuerbescheid ein Grundlagenbescheid vorgeschaltet ist, die Beschwer nur dem Grundlagenbescheid entspringen.

I Beschwer durch das Ergebnis der Feststellung

Auch der Feststellungsbescheid ist wie jeder Steuerverwaltungsakt zu unterteilen in den Ergebnisausspruch und die zu ihm führenden Gründe. So ist das Ergebnis eines Gewinnfeststellungsbescheides die Festsetzung von Höhe und Art der Einkünfte sowie deren Zurechnung und Verteilung (§ 216 Abs.1 Nr.2 AO), das Ergebnis eines Einheitswertbescheides die Höhe des Einheitswertes sowie die sonstigen Feststellungen (Art etc., § 216 Abs. 1 AO). Nur diese Feststellungen sind rechtskraftfähig.

Man könnte dagegen einwenden, einer Unterteilung in Ergebnis und Gründe bei einem Grundlagenbescheid komme keine Bedeutung zu, da der gesamte Grundlagenbescheid ja nur aus Feststellungen bestehe, die bei einem Steuerbescheid ohne ein derartiges Vorschaltverfahren ganz zu den Gründen gehören würden. Das hätte zur Folge, daß alle Bestandteile

428) so auch Tipke-Kruse, Anm.2 zu § 213 AO

429) Auch § 232 Abs.3 AO kommt nach dem oben Gesagten eigentlich nur deklaratorischer Charakter zu, so auch Mattern-Meßmer, Tz. 1846

eines Feststellungsbescheides gleichermaßen feststehend und rechtskraftfähig wären. Dem ist aber entgegenzuhalten, daß auch die Gründe selbst verschiedenen Rangstufen angehören. So gründet sich der Gewinn beispielsweise wiederum auf eine ganze Reihe von für die Gewinnermittlung relevanten Einzelumständen. Das gleiche gilt auch für alle anderen in Grundlagenbescheiden zu treffenden Feststellungen. Das hat zur Folge, daß immer dann, wenn ein Bescheid nicht das letzte steuerliche Ergebnis (Steuerausspruch) feststellt, sondern nur das (Zwischen)Ergebnis einer darunterliegenden Stufe (z.B. Höhe der Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart), alle noch tiefer stehenden Feststellungen zwangsläufig zu Gründen dieses Feststellungsbescheides werden.

Der sachliche Grad eines Bescheides in der vom Gesetz treppenartig vorgesehenen ~~Steuer~~ermittlung bestimmt somit, was dem Ergebnis und was den Gründen eines Bescheides zuzuordnen ist. Das Ergebnis ist stets die (vorläufig) letzte Stufe, alle darunterliegenden Stufen bilden die Gründe. Nur die letzte beschrittene Stufe stellt die gesonderte und selbständig anfechtbare Feststellung i.S.d. § 213 Abs.2 S.3 AO dar⁴³⁰⁾. Auch für die Gründe eines Feststellungsbescheides verbleibt es grundsätzlich bei deren Unselbständigkeit und somit Unanfechtbarkeit. § 213 Abs.1 AO, der dies ausdrücklich nur für Steuerbescheide ausspricht, ist insoweit sinngemäß nach § 218 Abs.1 AO auch auf Feststellungsbescheide anzuwenden.

Festzuhalten ist somit, daß grundsätzlich auch bei Feststellungsbescheiden eine Beschwerde nur aus dem Ergebnis resultieren kann.

430) vgl. Geist, Wirkungen des § 232 Abs.1 AO, DStR 1967, 723ff. 764 ff. (764)

1) Beschwerde durch die Höhe der Feststellung

Während bei einem Steuerbescheid die Steueranforderung in bestimmter Höhe eine unmittelbare Belastung des Steuerpflichtigen darstellt, läßt sich dies von der ebenfalls in einer bestimmten Höhe erfolgten Feststellung eines Grundlagenbescheides nicht oder nur mittelbar sagen. So wurde denn auch die Höhe der Feststellungen eines Feststellungsbescheides, die § 231 Abs.1 AO a.F. als Beschwerdegrund vorsah, ebenso neutral verstanden⁴³¹⁾ wie die Höhe der festgesetzten Steuer in § 232 Abs.1 Nr.1 AO a.F., so daß nicht nur die zu hohe, sondern auch die zu niedrige Feststellung als Beschwerdegrund in Betracht kommt. Aber damit ist nur der Rahmen der Beschwerde festgelegt, denn ob die getroffene Feststellung gegenüber dem Betroffenen nachteilig wirkt, hängt davon ab, ob die grundlegende Feststellung durch den folgenden Steuerbescheid in einer für den Steuerpflichtigen nachteiligen Weise verwertet wird.

Bei systematischer Betrachtung muß bei Grundlagenbescheiden eine direkte aus dem Ergebnis des Grundlagenbescheides herührende Beschwerde verneint werden. Da Besteuerungsgrundlagen grundsätzlich nur in indirekter Weise beschweren können⁴³²⁾ und materiell gesehen die Feststellungen eines Grundlagenbescheides auch nur Gründe, wenn auch verselbständigte, sind, kann es sich hier nur um eine indirekte Beschwerde handeln.

Die Voraussetzungen dafür sind gegeben. Zwischen Grundlagen- und Folgebescheid besteht eine gesetzlich fixierte Bindung⁴³³⁾, die als formelle Bindung zu qualifizieren ist. Ob daneben

431) FG Nürnberg v.26.2.1958 EFG 1958, 319 Nr.396
Berger, Steuerprozeß, Anm.2 a zu § 231 AO a.F.
Wauer, Beschwerde, DStZ 1943, 45 ff. (47)

432) vgl. zur indirekten Beschwerde bei Steuerbescheiden oben S. 94 ff.

433) § 218 Abs.2 und 3 AO

auch noch materielle Bindungen⁴³⁴⁾ existieren, kann ungeprüft bleiben, weil der Gesetzgeber nicht gehindert ist, neben einer etwa bestehenden materiellen auch eine hier vorliegende formelle Bindung anzuordnen, andererseits eine Bindungsform aber ausreicht, um zu einer indirekten Beschwerde zu gelangen.

Auf das tatsächliche Vorliegen derartiger Auswirkungen in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergeht, kann man nicht abstellen, denn die Auswirkungen kann nur der nachfolgende Steuerbescheid enthalten. Da der Grundlagenbescheid dem Folgebescheid regelmäßig notwendigerweise vorausgeht (von dem möglichen Fall, daß beide gleichzeitig ergehen, einmal abgesehen)⁴³⁵⁾, würde es an jeglichen Auswirkungen des Grundlagenbescheides fehlen, wenn man deren tatsächliche Existenz fordern wollte. Das hätte zur Folge, daß es den Feststellungsbescheiden durchweg an einer Beschwerde und somit ihrer Anfechtbarkeit fehlen würde, was aber dem Sinn und Zweck der Feststellungsbescheide⁴³⁶⁾ widersprechen würde. Infolgedessen muß es zur Bestimmung der Beschwerde ausreichen, wenn man untersucht, in welcher Weise sich die Feststellungen auf die (noch nicht festgesetzte Steuer) auswirken⁴³⁷⁾. Dabei soll unterschieden werden zwischen den einzelnen Grundlagenbescheiden.

a) Gewinnfeststellungsbescheide

Denkbar ist bei Gewinnfeststellungsbescheiden nicht nur der Normalfall, daß der von der Feststellung Betroffene die Herabsetzung des Gewinns, sondern u.U. auch seine Hinaufsetzung

434) vgl. oben S.121

435) Ergeht der Grundlagenbescheid zeitlich erst nach der Einzelveranlagung, so ist er in entsprechender Anwendung des § 218 Abs.4 AO noch der Veranlagung zugrunde zu legen, so Paulick in Hübschmann, Anm.4 zu § 218 und Kühn-Kutter, Anm.4 zu § 218 AO m.w.N.

436) vgl. oben S.151

437) Im Laufe des Rechtsbehelfsverfahrens wird aber in der Regel der Folgebescheid ergangen sein.

begehrt. Als Beschwergrund kommen somit sowohl die zu hohe als auch die zu niedrige Gewinnfestsetzung in Betracht⁴³⁸⁾.

aa) Beschwer durch zu hohe Gewinnfeststellung

(1) Bei festgesetztem positiven Gewinn

Die Beziehung zwischen dem einheitlich und gesondert festgestellten Gewinn und dem späteren Steuerbescheid wirft insoweit keine Probleme auf, als ein positiver Gewinn festgestellt wurde. Je höher der Gewinn ist, desto entsprechend⁴³⁹⁾ höher fällt die Steuer des jeweiligen Veranlagungszeitraums aus. Zwar wird in einer Reihe von Fällen die Herabsetzung des Gewinnes nicht zu einer Steuerminderung führen⁴⁴⁰⁾, doch es hieße die Einzelveranlagung und somit den Folgebescheid vorwegzunehmen, wollte man zur Bestimmung der Beschwer im konkreten Fall jeweils die individuelle Auswirkung einer Gewinnherabsetzung prüfen. Der in positiver Höhe festgestellte Gewinn beschwert vielmehr in Übereinstimmung mit Rechtsprechung⁴⁴¹⁾ und Literatur⁴⁴²⁾ sowie der Fassung des § 231 Abs.1 AO a.F.⁴⁴³⁾ immer. Beschwerendes Element ist der direkt proportionale Zusammenhang von Gewinn und Steuer, der mehr allgemein ohne Berücksichtigung jedes individuellen Falles zu sehen ist, wonach die Höhe des Gewinns entsprechend auf die Höhe der Steuer durchschlägt. Die

438) vgl. dazu auch Segebrecht, Die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nach § 215 Abs.2 AO, S.74 ff.

439) abhängig von der jeweiligen Progression des Tarifs

440) wenn sich die Herabsetzung nicht auf die Steuer auswirkt, so etwa bei einem Ausgleich mit Verlusten einer anderen Einkunftsart oder infolge Verlustabzugs.

441) RFH v.16.12.1936 RStBl 1937, 105
FG Hamburg v.30.5.1963 EFG 1964, 80 Nr.93
FG des Saarlandes v.7.5.1971 EFG 1971, 494 Nr.521

442) v.Wallis in Hübschmann, Anm.21 zu § 231 AO; Becker-Riewald-Koch, Anm.6 d (3) zu § 40 FGO; Tipke-Kruse, Anm.15 zu § 40 FGO; Kühn-Kutter, Anm.3 b aa zu § 231 AO; Schneider, Beschwer, DStZ A 1954, 329 ff. (330)

443) vgl. oben S. 16 f.

Feststellung eines Gewinns in bestimmter Höhe beschwert somit deshalb, weil sie sich auf die noch festzusetzende Steuer in einer den Steuerpflichtigen belastenden Weise auswirken kann (was in der Regel auch der Fall ist) und diese Möglichkeit nicht ausgeschlossen werden kann.

An dieser Stelle muß auch für die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung herausgestellt werden, daß die von ihr festgestellten Besteuerungsgrundlagen für die Gewerbebeertragsteuer ebensowenig verbindlich sind wie die Gründe eines Einkommensteuerbescheides⁴⁴⁴⁾. Eine rechtliche Bindungswirkung äußert die Gewinnfeststellung nur für die folgenden Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheide, nicht aber für den Gewerbesteuermeßbescheid. Das hat zur Folge, daß eine Beschwer wegen gewerbesteuerlicher Auswirkungen auch bei Gewinnfeststellungsbescheiden nach allgemeiner Meinung in Rechtsprechung⁴⁴⁵⁾ und Literatur⁴⁴⁶⁾ nicht anerkannt werden kann.

(2) Bei festgesetztem negativen Gewinn (Verlust)

Ist ein Gewinn von Null oder ein Verlust festgestellt worden, so wird dadurch der daran i.S.d. § 215 Abs.2 AO Beteiligte, dem der Gewinn oder Verlust anteilig zuzurechnen ist, beschwert. Ihn belastet auch die Feststellung keines Gewinnes oder eines Verlustes, denn bei einem noch größeren

444) vgl. dazu ausführlich oben S. 129 ff.

445) RFH v.10.1.1940 RStBl 1940, 134

BFH v.22.11.1955 BStBl 1956 III 4

BFH v.2.3.1961 HFR 1961, 164

BFH v.28.9.1967 BStBl 1968 II 62

FG Münster v.28.2.1962 EFG 1962, 357 Nr.386

446) Römer, Bindung, BB 1963, 470

Grieger, Gleichzeitige Durchführung von Rechtsmitteln, DStZ A 1960, 25 f.

Kühn-Kutter, Anm.3 a.E. zu § 232 AO

Verlust (= niedrigerem Gewinn) stände er u.U. besser da, weil ein Ausgleich dieses Verlustes mit positiven Einkünften (§ 2 Abs.2 S.1 EStG) möglicherweise zu einer Steuerminderung führen würde. Der Verlustausgleich wirkt horizontal und gleicht innerhalb des gleichen Veranlagungszeitraumes, auf den sich die Gewinnfeststellung bezieht, positive und negative Einkünfte aus.

Fraglich ist aber, ob der dagegen vertikal auf mehrere Veranlagungszeiträume wirkende Verlustabzug nach § 10 d EStG eine Beschwer bei der Feststellung des Verlustes schon im Entstehungszeitraum begründen kann. Zwar ist der Steuerpflichtige durch einen zu niedrig festgesetzten Verlust schon dann beschwert, wenn sich bei einem höheren Verlust auf Grund des Verlustausgleichs für ihn Steuervorteile ergäben, so daß insoweit ein möglicher weiterer Beschwergrund am Ergebnis nichts ändern würde. Wenn aber die späteren Auswirkungen des Verlustabzuges bereits bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung einen Beschwergrund bilden, enthält die Gewinnfeststellung bindende Wirkungen für die Zeiträume des Verlustabzuges, was zur Folge hätte, daß der tatsächliche Verlustabzug hinsichtlich der Höhe des ursprünglich entstandenen Verlustes keine Beschwer mehr enthalten könnte, diese vielmehr vorverlagert wäre in die Gewinn- bzw. Verlustfeststellung. Sie ist daher an dieser Stelle in die Untersuchung einzubeziehen.

Liegen die Voraussetzungen für eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung nicht vor, weil es sich um eine Einzelunternehmerschaft handelt, so ist die Feststellung der Höhe des Verlustes ein Teil der Gründe des Steuerbescheides. Dieser Feststellung kommt nach h.M.⁴⁴⁷⁾ keine weitere Bindung zu, sondern der nach § 10 d EStG abzugs-

447) s. oben S. 117

fähige Verlust wird erst im Abzugsjahr festgestellt. Anders verfährt die Rechtsprechung⁴⁴⁸⁾ unter Zustimmung der Literatur⁴⁴⁹⁾, wenn der Verlust aus Gewerbebetrieb gem. § 215 Abs.2 Nr.2 AO einheitlich und gesondert festgestellt wird. In diesem Fall löst nach h.M. die Feststellung eine Bindung nicht nur für das Jahr der Entstehung des Verlustes, sondern auch für die folgenden Jahre aus, die für einen Verlustabzug in Betracht kommen. Bei der Veranlagung des Gesellschafters für das Folgejahr ist dann nur zu prüfen, ob und inwieweit der Verlust bereits verbraucht ist⁴⁵⁰⁾, nicht aber mehr die Höhe des ursprünglichen Verlustes.

Die unterschiedliche Behandlung von Steuer- und Feststellungsbescheiden bei § 10 d EStG begegnet starken Bedenken. Die Ermittlung des Gewinnes eines Veranlagungszeitraumes dient, gleichgültig ob eine Einzel- oder eine Mitunternehmerschaft vorliegt, der Einkommensbesteuerung dieses Gewinnes in dem Veranlagungszeitraum. Im Fall der Mitunternehmerschaft bezweckt die Gewinnfeststellung des § 215 Abs.2 AO nur, den Gewinn des Besteuerungszeitraumes einheitlich für alle Beteiligten festzustellen. Daraus folgt, daß die gesonderte Gewinnfeststellung auch nur Wirkungen für den jeweiligen Veranlagungszeitraum entfalten kann⁴⁵¹⁾. Zumindest können die

448) BFH v.17.3.1961 BStBl 1961 III 427

FG Düsseldorf v.27.5.1964 EFG 1965, 17 Nr.23

FG München v.10.11.1966 EFG 1967, 226 Nr.246

449) v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.26 zu § 40 FGO

Tipke-Kruse, Anm.15 zu § 40 FGO

Becker-Riewald-Koch, Anm.6 b (10), 6 d (3) zu § 40 FGO und Anm.2 (1) zu § 218 AO

Kruse, Steuerrecht I, § 32 II 3

Berger, Steuerprozeß, Anm.2 zu § 231 AO

Schneider, Beschwer, DStZ A 1954, 329 ff. (330)

Herrmann-Heuer, Anm.13 zu § 10 d EStG

Littmann, Anm.30 zu § 10 d EStG; Schick-Otto, S.171

450) BFH v.31.7.1964 HFR 1965, 35

451) Die Auswirkungen der Gründe eines Feststellungsbescheides sollen an dieser Stelle noch außer Betracht bleiben, vgl. dazu unten S. 180 ff.

in einem Feststellungsbescheid verselbständigten Gründe über den einzelnen Veranlagungszeitraum hinaus nicht andere oder stärkere Auswirkungen haben als dieselben in den Gründen eines Steuerbescheides enthaltenen Feststellungen.

Wenn die h.M. der Verlustfeststellung in den Gründen eines Steuerbescheides keine Bindung für zukünftige Veranlagungszeiträume, in denen der Verlustabzug vorzunehmen ist, zuzieht, so verfährt sie inkonsequent, der Verlustfeststellung eines Feststellungsbescheides dagegen eine Bindungswirkung zuzuerkennen, da sich das nicht mit der besonderen Rechtsnatur des Feststellungsbescheides begründen läßt. Die in § 218 Abs.2 AO ausgesprochene Bindungswirkung der Grundlagenbescheide für Folgebescheide besteht nicht unbeschränkt, sondern erstreckt sich nur auf die wesensmäßig⁴⁵²⁾ auf ihnen aufbauenden Bescheide, bei einem Gewinnfeststellungsbescheid also auf den Einkommensteuerbescheid desselben Veranlagungszeitraumes, auf den sich die Gewinnfeststellung bezieht. § 218 Abs.2 AO kommt andererseits auch keine rechtsbegründende, sondern lediglich eine klarstellende Bedeutung zu⁴⁵³⁾. Damit wird deutlich, daß die vom Gesetz in § 218 Abs.2 AO wiederholte materielle Bindungswirkung über den unmittelbar darauf gründenden Steuerbescheid hinaus nicht weitergehen kann, als es die Gründe eines Steuerbescheides über diesen selbst hinaus vermögen. Für die Verlustfeststellung bedeutet das, daß die von der Verlustfeststellung im Entstehungsjahr möglicherweise ausgehende Bindung für die Verlustabzugsjahre im Fall der Einzelunternehmerschaft (Feststellung in den Gründen des Steuerbescheides) genauso beurteilt werden muß wie im Fall der Mitunternehmerschaft (Feststellung durch Gewinnfeststellungsbescheid). Ausgehend

452) vgl. dazu ausführlicher Mattern-Meßmer, Tz.1619

453) Paulick in Hübschmann, Anm.4 zu § 218 AO

von der Rechtsprechung zur Einzelunternehmerschaft, wo eine Bindung verneint wird, müßte man bei der Mitunternehmerschaft in Übereinstimmung mit Mattern-Meßmer⁴⁵⁴⁾ zum gleichen Ergebnis kommen.

Anders wäre es nur, wenn man davon ausginge, daß der Verlustabzug in § 10 d EStG materiell hinsichtlich der Höhe des entstandenen Verlustes in bindender Weise an die im Entstehungszeitraum getroffene Feststellung anknüpft. Dieser Lösung soll hier gefolgt werden. Sie erscheint deshalb als die zutreffende, weil die Verneinung einer Bindung, wie schon oben⁴⁵⁵⁾ ausgeführt, solange zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit führt, als der Verlust in Abzugsjahren noch nicht gänzlich verbraucht wird, da es erst dann auf die Höhe des ursprünglichen Verlustes ankommt. Diese Unsicherheit verbietet aber das schützenswerte Interesse des Steuerpflichtigen an einer frühzeitigen bindenden Verlustfeststellung, denn diese ist für die Folgejahre auch Grundlage seiner steuerlich relevanten wirtschaftlichen Dispositionen. Des weiteren spricht für eine Bindung der enge Bezug zwischen Verlustentstehung und -abzug, der schon fast eine ähnliche Verdichtung erreicht hat wie der Bilanzzusammenhang.

Die hier m.E. vorliegende Bindung führt zu einer im Ergebnis mit der Rechtsprechung zu § 215 Abs.2 AO übereinstimmenden weiten⁴⁵⁶⁾ (wegen der einbezogenen Auswirkungen bei § 10 d EStG) Beschwer durch die (zu geringe oder nicht erfolgte) Verlustausweisung in dem Gewinnfeststellungsbescheid.

454) Mattern-Meßmer, Tz. 1621

455) vgl. oben S. 122 f.

456) vgl. oben S. 160

bb) Beschwerde durch zu niedrige Gewinnfeststellung

Auf Grund der Beziehung zwischen Gewinn und Steuer, wonach eine Gewinnminderung im Regelfall zu einer Steuerminderung führt, ist es fraglich, ob auch dann eine Beschwerde möglich ist, wenn nicht die zu hohe, sondern die zu niedrige Gewinnfestsetzung angegriffen wird, also eine Gewinnerhöhung erstrebt wird.

Schon nach der Rechtsprechung des RFH⁴⁵⁷⁾ wurde eine Beschwerde eines am Gewinnfeststellungsverfahren Beteiligten verneint, der den Gewinn bzw. seinen Gewinnanteil höher festgesetzt wissen wollte. Soweit dem erstrebten Nachteil (höherer Gewinn) nicht ein diesen Nachteil übersteigender anderweitiger Vorteil gegenübersteht, fehlt es an jeglicher Beschwerde.

Hier muß die Erörterung auf die Fälle beschränkt bleiben, in denen die Gewinnfeststellung selbst zu anderweitigen Nachteilen deshalb führen könnte, weil der Gewinn zu niedrig ist. Davon zu trennen ist der Fall, in dem die Gründe eines Gewinnfeststellungsbescheides zu negativen Auswirkungen führen, deren Beseitigung zwangsläufig eine Erhöhung des Gewinnes beinhalten würde⁴⁵⁸⁾.

Ein höherer Gewinn - für sich gesehen - ist jedoch steuerrechtlich regelmäßig nicht von Vorteil. Insofern könnten nur außersteuerrechtliche Beschwerden eine Anfechtung der Gewinnfeststellung zu ihrer Erhöhung rechtfertigen. Aber auch zivilrechtliche Vorteile, die der Steuerpflichtige aus einer höheren Gewinnfestsetzung ziehen könnte, etwa weil er diese als "Beweisunterlage" zur Verfolgung privatrechtlicher Ansprüche gegen Mitgesellschafter benötigt, können keine

457) RFH v.16.12.1936 RStB1 1937, 105

458) s. unten S. 180

Beschwer im finanzgerichtlichen Verfahren begründen⁴⁵⁹⁾, da es an jeglicher Bindung fehlt⁴⁶⁰⁾. Das gleiche gilt für rein wirtschaftliche Auswirkungen.

b) Einheitswertbescheide

Anders als die selbständige Gewinnfeststellung ist die Feststellung des Einheitswertes nicht eine nur verselbständigte Besteuerungsstufe innerhalb einer speziellen Steuerart (wie z.B. die Gewinnfeststellung innerhalb der Einkommen- und Körperschaftsteuer), sondern auf den Einheitswert wird bei einer ganzen Reihe von Steuerarten zurückgegriffen⁴⁶¹⁾. Er ist somit eine viel allgemeinere Besteuerungsgrundlage. Daher ist es nicht oder nur sehr schwer möglich, seine Auswirkungen so genau zu bestimmen, um eine Entscheidung über die letztlich von ihm ausgehende Beschwer zu treffen. Schon im Bereich des Steuerrechts wirkt sich die Höhe des Einheitswertes sowohl zugunsten als auch zuungunsten des Steuerpflichtigen aus. Während im Regelfall die Höhe des Einheitswertes überwiegend auf die Steuerbelastung durchschlägt, kann auch das umgekehrte Ergebnis eintreten. So führt beispielsweise ein höherer Einheitswert auf Grund der Kürzungsvorschriften bei der Gewerbebeertragsteuer nach § 9 Nr.1 GewStG und der Gewerbesteuer nach § 12 Abs.3 Nr.1 GewStG zu einer Steuerentlastung. Wegen der vielfältigen steuerlichen Auswirkungen der Einheitswerte erkannte schon der RFH eine Beschwer nicht nur durch einen zu hohen, sondern auch durch einen zu niedrig⁴⁶²⁾ festgesetzten Einheitswert an. Nun beschrän-

459) so FG Hamburg v.30.5.1963 EFG 1964, 80 Nr.93

460) vgl. die entsprechenden Überlegungen zu den zivilrechtlichen Auswirkungen von Steuerbescheiden oben S. 140 ff.

461) vgl. oben Fn. 423

462) RFH v.18.5.1933 RStB1 1933, 660
RFH v.23.5.1939 RStB1 1939, 755

ken sich die Wirkungen des Einheitswertes aber nicht auf das Steuerrecht, obwohl ihm nach dem Wortlaut des § 218 Abs.2 und 3 AO nur dort Verbindlichkeit zukommt. Der Einheitswert ist auch im nichtsteuerlichen Bereich von überragender Bedeutung. So wird auf den Einheitswert z.B. abgestellt zur Ermittlung des Geschäftswertes bei Rechtsgeschäften über Grundbesitz⁴⁶³⁾ und zur Ermittlung des Handelsregisterwertes im Rahmen der Kostenordnung⁴⁶⁴⁾, ferner dient er als Grundlage für die Beiträge zur Landwirtschafts- und zur Industrie- und Handelskammer und vor allem zur Bemessung der Kreditwürdigkeit im Wirtschaftsverkehr. Wegen der universellen Bedeutung der Einheitswerte ist es denn auch gerechtfertigt, alle (teilweise bindenden⁴⁶⁵⁾) außersteuerlichen Auswirkungen in die von einem Einheitswertbescheid ausgehenden Belastungen einzubeziehen.

Der hier verwandte Beschwerbegriff ist daher ein sehr weiter. Bei der Beschwer durch Gewinnfeststellungsbescheide wurde schon auf eine Individualisierung der einzelnen nachteiligen einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Auswirkungen verzichtet. Diese schon weite Beschwer wird bei den Einheitswertbescheiden nun nochmals erweitert durch die Einbeziehung der außersteuerlichen Ausstrahlungen.

Die praktische Folge ist, daß nicht nur der zu hohe Einheitswert, der bereits steuerrechtlich immer beschwert, angefochten werden kann, sondern nach allgemeiner Meinung auch der

463) § 19 Abs.2 KostO: maßgeblich i.S. einer bindenden Grundlage ist der Einheitswert des Grundbesitzes

464) § 26 Abs.2 und 3 KostO: maßgeblich (s.oben Fn.463) ist der Einheitswert des Betriebsvermögens

465) s.oben Fn. 463 und 464

Nds. FG Hannover v.12.11.1958 EFG 1959, 183 Nr.229

zu niedrige zwecks Erhöhung des Einheitswertes⁴⁶⁶⁾, ohne daß dabei die einzelnen nachteiligen Auswirkungen genau konkretisiert werden müssen, gleichgültig ob diese steuerlicher oder außersteuerlicher Art sind.

Andererseits führt der hier verwandte weit abgesteckte Beschwerbegriff nicht dazu, in jedem Fall eine Beschwerde anzu-erkennen. Eine Grenze muß dort gezogen werden, wo es auch dem Einheitswert an jeglichen bindenden Auswirkungen fehlt. Dies soll an Hand einiger von der Rechtsprechung entschiedener Fälle verdeutlicht werden:

In dem der Entscheidung des FG Nürnberg⁴⁶⁷⁾ zugrunde liegenden Sachverhalt begehrte der Rechtsbehelfsführer die Höherfestsetzung des Einheitswertes des Betriebsvermögens nach eigenem Vorbringen ausschließlich deshalb, um dadurch eine günstigere Stellung für eine zivilrechtliche Auseinandersetzung mit einem anderen Gesellschafter zu erreichen. Die

466) grundlegend: RFH v.23.11.1933 RStBl 1933, 1308 für sämtliche Einheitswertbescheide

RFH v.20.10.1938 RStBl 1938, 1155, beschränkt auf Einheitswerte für Grundbesitz

BFH v.30.9.1960 BStBl 1961 III 38 (39)

BFH v.16.8.1968 BStBl 1968 II 806

FG Nürnberg v.26.2.1958 EFG 1958, 319 Nr.396

FG Nürnberg v.10.4.1964 EFG 1964, 563 Nr.690 auch für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens

v.Wallis in Hübschmann, Anm. 22 zu § 231 AO

v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.28 zu § 40 FGO

Ziemer-Birkholz, Anm.88 b zu § 40 FGO

Kühn-Kutter, Anm.3 b dd zu § 231 AO

Tipke-Kruse, Anm.15 zu § 40 FGO

Becker-Riewald-Koch, Anm.6 d (8) zu § 40 FGO

Mattern-Meßmer, Tz. 1843 und 1851

o.Verf., Rechtsmittel zur Erhöhung von Einheitswerten, DStZ 1939, 587

Wauer, Beschwer, DStZ 1943, 45 ff. (47)

Schneider, Beschwer, DStZ A 1954, 329 ff. (330)

Gräber, Beschwer, DStR 1967, 271 ff. (272)

467) FG Nürnberg v.10.4.1964 EFG 1964, 563 Nr.690

Verbesserung der zivilprozessualen Stellung ist eine bloße Prozeßchance, die auch bei einem recht weitem Beschwerbegriff keinesfalls zu einer Beschwer führen kann. Die weite Beschwer unterscheidet sich von der - z.B. bei Steuerbescheiden verwandten - engeren nur dadurch, daß weitere Gebiete einbezogen werden, auf denen der anzufechtende Steuerverwaltungsakt nachteilige Folgen auslöst. Unabdingbare Voraussetzung ist aber auch hier, daß die Auswirkungen mit einer Bindungswirkung belegt sein müssen. Daran fehlt es jedoch im vorliegenden Fall, so daß keine Beschwer gegeben ist.

Desgleichen fehlte es an einer Beschwer in dem vom Hess. FG entschiedenen Fall⁴⁶⁸). Der Steuerpflichtige focht den gegen ihn ergangenen Einheitswertbescheid an und fühlte sich dadurch beschwert, daß die Einheitswertfeststellung zum 1.1. 1955 erst im September 1958 vorgenommen wurde, weshalb ihm ein Schaden in Form einer Grundsteuernachzahlung entstanden sei, den er vom FA ersetzt haben wollte. Das FG hat eine Beschwer zu Recht verneint, denn die Höhe des Einheitswertes wurde nicht angegriffen. Es handelte sich hier vielmehr um eine Amtshaftungsklage nach § 839 BGB i.V.m. Art.34 GG. Für diese Streitigkeit ist aber nicht der Finanzrechtsweg (§ 33 FGO), sondern der ordentliche Rechtsweg (Art.34 S.3 GG) eröffnet. Das FG hätte die Klage daher schon aus diesem Grunde als unzulässig verwerfen müssen, ohne daß es des Eingehens auf die Frage der Beschwer bedurft hätte.

Eine Beschwer liegt auch dann nicht vor, wenn die in dem Klageantrag vorgebrachten Umstände sich bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens saldieren⁴⁶⁹) (z.B. Verminderung der Besitz- und Erhöhung der Schuldposten um denselben Betrag), sie

468) Hess.FG Kassel v.37.1959 EFG 1960, 32 Nr.38

469) BFH v.16.8.1968 BStBl 1968 II 806

also gar keine Auswirkung auf das Ergebnis, die Höhe des Einheitswertes, haben⁴⁷⁰⁾.

In dem Urteil des BFH v.7.2.1964⁴⁷¹⁾ ging es um die Frage, ob jedes von 18 zu einem Baublock zusammengefaßten Mietwohngrundstücken oder alle zusammen eine wirtschaftliche Einheit bilden. Das FA hatte ersteres angenommen und 18 Einheitswertbescheide erlassen. Diese griff die Klägerin an und begehrte einen einzigen Einheitswertbescheid wegen der umfangreichen Verwaltungsarbeit, die ihr durch die Aufteilung des Baublocks in 18 wirtschaftliche Einheiten entstehe. Ob diese Folge der angefochtenen 18 Bescheide eine Beschwer darstellt, konnte der BFH dahinstehen lassen, da auf Grund der Bewertungsvorschriften sich bei einer Nichtaufteilung des Baublocks ein niedrigerer Einheitswert ergeben hätte. Die Frage dürfte aber zu verneinen sein. Die Belastung mit Verwaltungsarbeit ist eine allgemeine staatsbürgerliche Nebenfolge, die derjenige in Kauf nehmen muß, der auch den Nutzen aus seinem Recht, hier dem Eigentum zieht. Zumindest solange die staatlich auferlegte Verwaltungsarbeit nicht ein unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes unerträgliches Maß erreicht, beschwert ein entsprechender Verwaltungsaufwand u.U. zwar faktisch, nicht aber rechtlich i.S.d. § 231 AO und § 42 Abs.2 FGO.

Ähnliche Fragen sind im Zusammenhang mit der repräsentativen Vorwergerhebung für die Hauptfeststellung der (neuen) Einheitswerte des Grundvermögens zum 1.1.1964 aufgetaucht. Im Fall der Entscheidung des Hess. FG v.18.12.1970⁴⁷²⁾ griff der Kläger die Aufforderung des Finanzamtes, eine entsprechende Erklärung abzugeben, an, da er durch die von der Bürokratie

470) vgl. dazu die gleichen Überlegungen über die ergebnisneutrale Saldierung bei Steuerbescheiden oben S. 94 ff.

471) BFH v.7.2.1964 BStBl 1964 III 180

472) Hess. FG v.18.12.1970 EFG 1971, 273 Nr.281 - n.rkr. -

veranlaßte Ausfüllung von Fragebogen in seiner notwendigen Ruhe gestört sei. Das FG erkannte eine derartige Belästigung aus ähnlichen wie im vorigen Fall vorgetragenen Gründen zu Recht nicht als Beschwer an.

Einer besonderen Betrachtung auf ihre Beschwer hin bedürfen noch die neuen Einheitswertbescheide über den Wert des Grundvermögens zum 1.1.1964. Ihre Besonderheit ist, daß sie im Gegensatz zu den noch geltenden Einheitswerten von 1935 noch keinerlei steuerliche Bedeutung haben. Der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der neuen Einheitswerte wurde nach Art.3 Abs.1 BewÄndG 1965⁴⁷³⁾ einem besonderen Gesetz vorbehalten. Durch Art.1 Abs.1 BewÄndG 1971⁴⁷⁴⁾ wurde dieser Zeitpunkt nunmehr auf den 1.1.1974 bestimmt. Die vielfältigen steuerlichen Auswirkungen der Einheitswerte waren aber gerade das hauptsächliche Argument zur Begründung der von Einheitswertbescheiden ausgehenden Beschwer. Um auch bei den neuen Einheitswertbescheiden überhaupt zu deren Anfechtbarkeit vor dem 1.1.1974 zu gelangen, ist es erforderlich, den Begriff der Beschwer nochmals auszudehnen und die späteren steuerlichen Auswirkungen bereits mit einzubeziehen. Diese Bescheide führen nach der Rechtsprechung⁴⁷⁵⁾ schon immer deshalb zu einer Beschwer des Empfängers, da sie mit dem Ziel einer steuerlichen Belastung ergehen. Dieser Ausweitung der Beschwer ist zuzustimmen, denn wegen der grundlegenden Bedeutung der Einheitswerte ist es zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit einfach notwendig, die Einheitswerte bereits zeitlich vor ihrer Anwendung festzustellen.

473) BewÄndG v.13.8.1965 BGBl I S.851

474) BewÄndG v.27.7.1971 BGBl I S.1157

475) BFH v.22.1.1971 BStBl 1971 II 295

FG Bremen v.26.6.1969 EFG 1969, 481 Nr.532, bestätigt durch BFH v.23.7.1971 BStBl 1971 II 797

2) Beschwer durch sonstige Feststellungen

Im folgenden soll untersucht werden, inwieweit die übrigen Feststellungen eines Grundlagenbescheides als Beschwerdegründe in Frage kommen können. Dabei darf nicht verkannt werden, daß sie sich häufig überlagern werden, wenn der angefochtene Umstand mehrere Feststellungen tangiert, was entsprechend auch zu einer Überlagerung der einzelnen Beschwerdegründe führt. Trotzdem sollen die sonstigen Ausspruchteile zur systematischen Klarstellung getrennt auf ihre Beschwerdequalität hin geprüft werden.

a) Artfeststellungen

In einem Grundlagenbescheid können nicht nur betragsmäßig bestimmte Feststellungen getroffen werden, sondern auch Artfeststellungen, so z.B. über die Art des einheitlich bewerteten Gegenstandes (§ 216 Abs.1 Nr.1 AO). Auch von einer solchen Artfeststellung kann eine Beschwer ausgehen, wenn sie bindende Grundlage der steuerlichen Behandlung ist. So hängt z.B. von der Festlegung der Nutzungsart eines Grundstückes seine grundsteuerliche Behandlung ab⁴⁷⁶⁾, ob beispielsweise bei land- und forstwirtschaftlicher Nutzung der dafür einschlägige Hebesatz⁴⁷⁷⁾ oder nur der normale bei bloßer Grundstückseigenschaft zur Anwendung kommt.

Das Urteil des FG Nürnberg v.28.11.1956⁴⁷⁸⁾ bildet ein instruktives Beispiel dafür, daß auch bei der Einheitsbewertung die Beschwer nicht unbeschränkt weit zu fassen ist, sondern dort ihre Grenze findet, wo es auf die Feststellung nicht mehr ankommt. So war die Sach- und Rechtslage im vorliegenden Fall: streitig war, ob ein Darlehen bei der Ein-

476) so auch Schneider, Beschwer, DStZ A 1954, 329 ff. (331)

477) vgl. dazu §§ 2, 21 GrStG

478) FG Nürnberg v.28.11.1956 EFG 1957, 144 Nr.178

heitsbewertung des Betriebsvermögens oder des sonstigen Vermögens anzusetzen war. Da diese Frage für die Vermögensteuer ohne Bedeutung ist, weil dort auf das Gesamtvermögen zurückgegriffen wird, was beide Vermögensarten umfaßt, und es auf die Streitfrage mangels einer Gewerbesteuerpflicht des Klägers auch sonst nicht ankam, war eine Beschwer zu verneinen.

Die gleichen Überlegungen sind auch bei der in einem Gewinnfeststellungsbescheid zu treffenden Bestimmung der Einkunftsart anzustellen:

Sind in einem Gewinnfeststellungsbescheid Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt worden, so löst diese Artfeststellung die Bindungswirkung des § 218 Abs.2 AO für die Einzelveranlagungen der an diesen Einkünften Beteiligten aus. Das ergibt sich aus § 216 Abs.1 AO, der zwar seinem Wortlaut nach nur Artfeststellungen bei der Einheitsbewertung anführt, sich nach allgemeiner Meinung⁴⁷⁹⁾ aber auch auf die Einkunftsart erstreckt.

Sind in einem Gewinnfeststellungsbescheid Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb ausgewiesen (gleiches gilt für die anderen Einkunftsarten, auf die sich § 215 Abs.2 AO bezieht), so stellt sich die Frage, ob schon allein dieser Teil des Bescheides beschwert, wenn der Beteiligte, dem diese Einkünfte zugerechnet werden, der Ansicht ist, daß die Einkünfte zu einer anderen Einkunftsart gehören, ohne sich auch gegen die festgestellte Höhe zu wenden. Daß diese Artfeststellung als ein eigener Teil des Ergebnisausspruches des Gewinnfeststellungsbescheides geeignet ist, selbständig

479) dazu näher:

BFH v.10.1.1964 BStBl 1964 III 144

FG Münster v.28.2.1962 EFG 1962, 356 Nr.384

FG Nürnberg v.17.12.1963 EFG 1964, 384 Nr.468

Ganssmüller, Urteilsanmerkung, StRK-Anm. zu § 231 AO R.2

v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.18 zu § 42 FGO

eine Beschwer zu begründen, wurde bereits dargelegt. Ob in derartigen Fällen nun eine Beschwer existiert, muß auch hier nach den allgemeinen Grundsätzen der Beschwer entschieden werden, also regelmäßig danach, ob von dem beschwerfähigen Ausspruch tatsächliche Nachteile ausgehen. Nachteile können sich etwa daraus ergeben, daß bei einer Umqualifizierung der Einkünfte in solche aus selbständiger Arbeit der Steuerpflichtige beispielsweise wegen des Freibetrages nach § 18 Abs.4 EStG besser stünde⁴⁸⁰⁾. Weitere Auswirkungen können sich daraus ergeben, daß mit dem Wechsel der Einkunftsart auch ein Wechsel der Einkunftsermittlungsart verbunden sein kann, was im Einzelfall für den Steuerpflichtigen von erheblichem Vorteil sein kann.

Stellt man als Kriterium für die Beschwer durch die Feststellung der Einkunftsart somit auf die betragsmäßige Auswirkung ab, so muß dann in Übereinstimmung mit Ganssmüller⁴⁸¹⁾ darauf hingewiesen werden, daß dies dann kein Fall der Beschwer durch die Art, sondern durch die Höhe der Einkünfte wäre. Immer dann, wenn der Steuerpflichtige bei Zugrundelegung einer anderen Einkunftsart zu niedrigeren Einkünften im Veranlagungszeitraum kommt, ist er bereits beschwert durch die Höhe der festgestellten Einkünfte. Die Einkunftsart wird dann notwendigerweise mit überprüft, bildet aber keinen selbständigen Beschwergrund. So führt auch der BFH⁴⁸²⁾ die Einkunftshöhe und -art nicht alternativ, sondern kumulativ als Beschwergründe an.

Problematisch wird die Frage der Beschwer aber dann, wenn bei einer Veränderung der Einkunftsart nicht auch zugleich eine Änderung der Einkunftshöhe eintritt. In diesem Fall

480) so BFH v.15.5.1963 StRK § 232 AO R.25

481) Ganssmüller, Urteilsanmerkung, StRK-Anm. zu § 231 AO R.2

482) BFH v.10.1.1964 BStBl 1964 III 144 (145)

ergeben sich aus der Artfeststellung keinerlei steuerliche Konsequenzen. Das FG Nürnberg⁴⁸³⁾ hat trotzdem in diesem Fall eine Beschwer bejaht und dies begründet mit der vorgeordneten Gleichstellung zwischen der Feststellung der Einkunftsart bei Gewinnfeststellungsbescheiden und der Feststellung der Gegenstandsart bei Einheitswertbescheiden, wo auf eine konkrete nachteilige Auswirkung zur Begründung der Beschwer verzichtet wurde. Da eine derartige Gleichbehandlung von Einheitswert- und Gewinnfeststellungsbescheiden schon bezüglich der Beschwer durch die Höhe der Feststellungen nur die Ausnahme bildete⁴⁸⁴⁾, läge es daher nahe, ebenso deutlich bei der Beschwer durch die Artfeststellung zu differenzieren.

Aber schon aus einem anderen Grund kann der Ansicht des FG Nürnberg, eine bloße Beschwer durch die Einkunftsartfeststellung auch ohne Auswirkungen anzuerkennen⁴⁸⁵⁾, so ohne weiteres nicht gefolgt werden. Die Feststellung der Einkunftsart würde quasi leerlaufen, wenn alle Beschwerden, die von der Entscheidung über die Einkunftsart ausgehen können, über die Anfechtung der Einkunftshöhe miterfaßt werden können. Nur wenn kein Fall einer Beeinträchtigung durch die Einkunftsartfeststellung allein denkbar ist⁴⁸⁶⁾ (so offensichtlich im Fall der Entscheidung des FG Nürnberg), so muß eine Beschwer verneint werden.

483) FG Nürnberg v.17.12.1963 EFG 1964, 384 Nr.468
so auch - aber ohne weitere Begründung - Tipke-Kruse,
Anm.15 zu § 40 FGO

484) vgl. oben S.164 ff.

485) Auch v.Wallis in Hübschmann, Anm.23 zu § 231 AO will Rechtsbehelfe lediglich gegen die Artfeststellung immer dann zulassen, wenn nicht erkennbar sei, daß die Feststellung ohne steuerliches Interesse sei; wann eine derartige Möglichkeit besteht, wird jedoch nicht gesagt.

486) vgl.dazu FG Münster v.28.2.1962 EFG 1962, 356 Nr.384

b) Feststellung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung

Obwohl die Feststellung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht als eigene Feststellung in den §§ 214 ff. AO vorgesehen ist, gehört sie doch nach der Rechtsprechung des BFH⁴⁸⁷⁾ zu den notwendigen Bestandteilen eines Gewinnfeststellungsbescheides. Ist diese Feststellung verneint oder unterblieben, so wird der Beteiligte wegen der erheblichen steuerlichen Bedeutung dieser Feststellung⁴⁸⁸⁾ allein schon dadurch beschwert, auch wenn damit keine unmittelbaren Auswirkungen auf den festgestellten positiven oder negativen Gewinn verbunden sind⁴⁸⁹⁾.

c) Beteiligtenfeststellung

Zu dem Ausspruchsbündel eines Grundlagenbescheides gehört im Falle der einheitlichen Feststellung auch die bedeutsame Feststellung, wer an dem Gegenstand bzw. den Einkünften beteiligt ist. Zu unterscheiden ist dabei zwischen der positiven und der negativen Feststellung der Beteiligteigenschaft. Beide Möglichkeiten sollen daher auf ihre Beschwer hin untersucht werden.

aa) Positive Beteiligtenfeststellung

Ist in einem Gewinnfeststellungsbescheid jemand beispielsweise als Mitunternehmer ausgewiesen, so ist damit eine positive Entscheidung über seine Beteiligung getroffen worden. Wendet sich der Betroffene dagegen, etwa weil er der

487) BFH v.14.6.1963 BStBl 1963 III 491

488) als Voraussetzung für zahlreiche Steuervergünstigungen, so z.B. §§ 6 Abs.2, 6 b, 10 a, 10 d EStG, § 74 Abs.1 EStDV

489) so FG Düsseldorf v.24.11.1971 EFG 1972, 133 Nr.142

Meinung ist, daß die Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft nicht gegeben seien, so ist fraglich, ob er durch diese Beteiligtenfeststellung beschwert ist. Das kann grundsätzlich bejaht werden, denn die Feststellung seiner Mitunternehmerschaft hat zur Folge, daß für seine Einkommensteuerveranlagung bindend feststeht, daß er an Einkünften aus Gewerbebetrieb beteiligt ist. Aus dieser steuerlichen Verwertung der Beteiligtenfeststellung resultiert die Beschwer.

Nun kann aber der Fall eintreten, daß die in dem Gewinnfeststellungsbescheid enthaltene Beteiligtenfeststellung auf den letztlichen Steuerauspruch ohne Auswirkung ist. Das ist nicht nur dann so, wenn die dem vermeintlich Beteiligten zuzurechnenden Einkünfte Null betragen, sondern u.U. auch dann, wenn streitig ist, ob der Steuerpflichtige als Mitunternehmer oder als stiller Gesellschafter anzusehen ist, da die Einkünfte dann zwar nicht als solche aus Gewerbebetrieb, sondern aus Kapitalvermögen zu erfassen wären. Die Rechtsprechung des RFH⁴⁹⁰⁾ und des BFH⁴⁹¹⁾ hat auch in derartigen Fällen, in denen keine einkommensteuerlichen Auswirkungen eintreten, eine Beschwer angenommen. Lediglich der BFH begründet dies Ergebnis, wobei er die Beschwer in der Verletzung der steuerlichen Grundordnung sieht. In der Tat hätte bei einer Verneinung der Mitunternehmer- und somit der Beteiligteigenschaft ein Gewinnfeststellungsbescheid dem Nichtbeteiligten gegenüber überhaupt nicht ergehen dürfen. Bei dieser Betrachtung wandeln sich jedoch die Kriterien, die bislang zur Bestimmung der Beschwer bei Gewinnfeststellungsbescheiden verwandt wurden. Es stehen nicht mehr die Auswirkungen der Grundlagenfeststellung auf Grund der Folgebindung im Vordergrund, sondern der Grundlagenbe-

490) RFH v.26.6.1940 RStBl 1940, 642

RFH v.21.7.1943 RStBl 1943, 709

491) BFH v.14.7.1966 BStBl 1966 III 609

scheid selbst. Insofern rückt die Beschwer hier mehr in die Nähe des bei Einheitswertbescheiden verwandten weiten Beschwerbegriffes. Es wird gleichsam unterstellt, daß das festgestellte Merkmal - Beteiligter - auf Grund der generellen nachteiligen Wirkung auch individuell jeweils beschwerend wirkt, ohne daß die konkreten Auswirkungen im Einzelfall untersucht werden müssen. Das gilt sogar dann, wenn ein einheitlicher Einkunftsfeststellungsbescheid von einem Beteiligten deshalb angefochten wird, weil er der einzige "Beteiligte" sei, und dies zu einer wesentlichen Erhöhung seiner späteren Einkommensteuer führt⁴⁹²⁾.

Wenn der BFH⁴⁹³⁾ die Verletzung der steuerlichen Grundordnung in der verfahrensrechtlichen Unzulässigkeit eines solchen Bescheides sieht, so ist die Beschwer trotzdem materieller Natur, denn der Bescheid konstatiert ein materiell beschwerendes steuerliches Tatbestandsmerkmal - Mitunternehmer -, welches, wenn es sachlich nicht vorliegen würde, das Gewinnfeststellungsverfahren gegenüber dem Nichtbeteiligten unzulässig machen würde. Die verfahrensrechtliche Unzulässigkeit ist somit nur die Folge einer sachlich begründeten (= rechtswidrigen) Beschwer.

Der Verwendung dieses generell zu beurteilenden weiten Beschwerbegriffes ist zuzustimmen, da nur so eine letzte Durchleuchtung aller Auswirkungen, die eine faktische Vorwegnahme der Einzelveranlagung bedeuten würde, vermieden wird.

492) FG Münster v.22.11.1971 DStZ B 1972, 155 - n.rkr. -

493) s. oben Fn. 491

bb) Negative Beteiligtenfeststellung

Umgekehrt kann auch ein negativer Feststellungsbescheid des Inhalts ergehen, daß bestimmte Personen an einkommensteuerpflichtigen Einkünften nicht beteiligt sind. Das führt zu der Frage, ob der "ausgeschlossene" oder "übergangene" Gesellschafter (bei Einkünften aus Gewerbebetrieb) dagegen einen Rechtsbehelf ergreifen kann, was zur Voraussetzung hat, daß er durch diesen negativen Bescheid über seine Beteiligung beschwert ist.

Geht man davon aus, daß aus einer positiven Beteiligtenfeststellung eine Beschwer im Regelfall deshalb resultiert, weil damit der Weg für eine Versteuerung der aus dieser Beteiligung dann fließenden Einkünfte offensteht, so müßte bei einer negativen Entscheidung über die Beteiligung eine Beschwer aus dem gleichen Grund verneint werden, da ja dadurch eine Besteuerung ausgeschlossen wird. Diese Überlegung wäre aber nur richtig, wenn die Feststellung einer positiven Beteiligung sich auf die Einkommensteuer des Beteiligten immer negativ und die Feststellung einer negativen Beteiligung sich immer positiv auswirken würde. Das ist jedoch nicht notwendigerweise der Fall, wie die Rechtsinstitute des Verlustausgleichs und des Verlustabzugs beweisen. Der komplexe Zusammenhang zwischen der Beteiligtenfeststellung und der letztlichen steuerlichen Auswirkung zwingt daher auch bei negativer Beteiligtenfeststellung zur Anerkennung einer Beschwer, da nicht auszuschließen ist, daß die (begehrte) Feststellung einer positiven Beteiligung den Beteiligten von Vorteil ist.

Der BFH⁴⁹⁴⁾ kommt zum gleichen Ergebnis, sieht die Beschwer aber darin, daß die vom Steuerpflichtigen behauptete Rechtsposition (Beteiligung) allgemein mit steuerlich verbindlicher Wirkung geleugnet wird. Der BFH stellt dabei auch hier nicht so sehr auf die Auswirkungen der Rechtsposition, sondern mehr auf die Existenz der Rechtsposition selbst ab, so daß die Beteiligtenfeststellung immer in beiden Richtungen angefochten werden kann. Diese Argumentation räumt der Beteiligtenfeststellung eine so allgemeine und grundlegende Stellung wie etwa der Einheitswertfeststellung ein. Eine solche Bedeutung kommt ihr jedoch nicht zu, denn der Gewinnfeststellungsbescheid ist nur Grundlage der Einkommensteuerbescheide der Beteiligten. Gleichwohl ändern diese Zweifel nichts an der Bejahung der Beschwer.

d) Zurechnungsfeststellung (§ 216 Abs.1 Nr.2 AO)

In dem Gewinnfeststellungsbescheid (entsprechendes gilt auch für Einheitswertbescheide) ist schließlich noch die für die folgenden Einzelveranlagungen der Beteiligten wichtige Feststellung zu treffen, wie sich der Gesamtgewinn konkret auf die Beteiligten verteilt. Diese Feststellung ist zwar auch ein Ergebnisausspruch des gesamten Gewinnfeststellungsbescheides, jedoch nicht gleicher Natur wie die Feststellung der Beteiligten und des Gesamtgewinns, sondern im wesentlichen das Resultat beider Feststellungen, nämlich der entsprechend der Beteiligung dem einzelnen Beteiligten zuzurechnende Anteil

494) BFH v.26.3.1971 BStBl 1971 II 478

ähnlich schon

BFH v.26.7.1963 BStBl 1963 III 480

FG Hamburg v.9.9.1960 EFG 1961, 64 Nr.78

ebenso FG Münster v.22.11.1971 EFG 1972, 287 Nr.306

Dem zustimmend Seeliger, Urteilsanmerkung, FR 1971, 536 ff. (537), der die Zulässigkeit des Rechtsbehelfs des Übergangenen Gesellschafters zu allgemein mit der Verletzung seiner persönlichen Rechts- und Interessensphäre begründet.

der Gesamteinkünfte. Infolgedessen ist die aus diesem Betrag herrührende Beschwer immer verknüpft mit einer Beschwer durch die Beteiligtenfeststellung oder einer Beschwer durch die Höhe der Gesamteinkünfte oder beide. Dabei kann der Fall eintreten, daß der Steuerpflichtige eine Herabsetzung des Gesamtgewinns begehrt und zugleich festgestellt wissen will, daß seine Beteiligung größer ist als im Gewinnfeststellungsbescheid ausgewiesen. Das kann dazu führen, daß auch bei Herabsetzung des Gesamtgewinns sich der auf den Steuerpflichtigen entfallende Gewinnanteil erhöht. Fraglich ist, ob die Gegenläufigkeit des Klagevorbringens - kleinerer Gewinn, höhere Beteiligung - auch zu einer Saldierung der aus dem Bescheid entspringenden Beschwer - zu hoher Gewinn, zu kleine Beteiligung - zwingt. Das hat der BFH⁴⁹⁵⁾, dessen Entscheidung der angeführte Sachverhalt zugrunde liegt, zu Recht verneint und eine Beschwer bejaht, ohne allerdings ausdrücklich zum Problem der Saldierung im Rahmen der Beschwer Stellung zu nehmen. Eine Saldierung mußte hier unterbleiben, weil jeder der gerügten Einzelvorgänge - zu hoher Gewinn sowie zu kleine Beteiligung - für sich allein schon eine Beschwer darstellen würde⁴⁹⁶⁾. Infolgedessen kann die tatsächliche Saldierung, die sich in dem u.U. erhöhten Gewinnanteil niederschlägt, nicht auf die Beschwer übertragen werden. Insofern können die Grundsätze der Saldierung bei Steuerbescheiden⁴⁹⁷⁾ nicht auf Grundlagenbescheide übertragen werden, weil hier mehrere Besteuerungsgrundlagen (Beteiligung, Einkunftshöhe etc.) nebeneinander lediglich festgestellt,

495) BFH v.18.12.1970 BStBl 1971 II 591

496) vgl. zur Beschwer durch zu hohe Einkünfte oben S.157 ff. und zur Beschwer durch zu geringe Beteiligung oben S.174 ff.

497) Bei Steuerbescheiden sind gegenläufige und zu saldierende Besteuerungsgrundlagen solange beschwerneutral, als sich der Saldo nicht steuermindernd auswirkt, vgl. dazu oben S.82 ff.

aber noch nicht verwertet werden.

Eine unmittelbare Beschwer lediglich durch die Zurechnungsfeststellung ist aber dann gegeben, wenn es um die Berücksichtigung von Sondervergütungen oder Sonderaufwendungen⁴⁹⁸⁾ geht, die nur einem Gesellschafter zuzurechnen sind. Auch diese sind grundsätzlich in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung mit einzubeziehen⁴⁹⁹⁾. Derartige Sonderaufwendungen sind zwar in dem festgestellten Gesamtgewinn enthalten, doch besagt die allgemeine Feststellung über die Beteiligung noch nichts über die spezielle Zurechnung solcher Sondereinnahmen und -ausgaben, so daß darüber noch in der Zurechnungsfeststellung entschieden werden muß. Für die Beschwer gelten dabei keine weiteren Besonderheiten.

II Beschwer durch die Gründe der Feststellung

Nach der Untersuchung des Ergebnisses von Grundlagenbescheiden auf ihre Beschwerqualität hin ist noch ein Blick auf die Gründe dieser Bescheide zu werfen. Von den Gründen kann hier ebenso wie bei Steuerbescheiden⁵⁰⁰⁾ dann keine eigenständige Beschwer ausgehen, wenn die Gründe negative Auswirkungen auf das festgestellte Ergebnis haben (dann wäre das beschwerende Element nicht die Gründe, sondern der Ausspruch des Grundlagenbescheides), sondern nur dann, wenn die Gründe der Feststellung Nachteile verursachen, die außerhalb des Feststellungsbescheides liegen. Es handelt sich hier wiederum um die Erscheinung der indirekten Beschwer⁵⁰¹⁾.

In der Entscheidung des BFH v.29.9.1966⁵⁰²⁾ begehrte eine KG die ergebnisneutrale Herausnahme von steuerlich als notwendiges Betriebsvermögen behandelten Grundstücken aus der

498) vgl. dazu Herrmann-Heuer, Anm.39 zu § 15 EStG

499) BFH v.25.8.1961 BStBl 1961 III 491

500) vgl. oben S. 94 ff.

501) vgl. oben S. 100 ff.

502) BFH v.29.9.1966 BStBl 1967 III 180

Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft. Diese Steuerbilanz gehört mit Ausnahme des festgestellten Gesamtgewinns zu den Gründen des Gewinnfeststellungsbescheides. Die beantragte Maßnahme würde infolge des Verlustes der auf die Grundstücke entfallenden AfA zu einer Gewinnerhöhung führen. Trotzdem bejaht der BFH eine Beschwerde, weil für den Fall einer erst später erreichten Bilanzberichtigung (z.B. im Jahr der Veräußerung der Grundstücke) die zwischenzeitlich in Anspruch genommene AfA rückgängig gemacht würde, was eine Gewinnerhöhung zur Folge hätte. Auf Grund dieser Auswirkung liegt in der Ausweisung der Grundstücke in der Bilanz zu Recht eine Beschwer⁵⁰³⁾. Der BFH verweist selbst auf das bereits eingehend behandelte Urteil v.12.11.1964⁵⁰⁴⁾, da beide Fälle bezüglich der Beschwerde vergleichbar sind. Auch in den Entscheidungen des BFH v.6.7.1962⁵⁰⁵⁾ und des FG des Saarlandes⁵⁰⁶⁾ ging es darum, daß Gründe eines Gewinnfeststellungsbescheides sich auf den festgestellten Gewinn zwar gewinnmindernd, in späteren Feststellungszeiträumen aber auf Grund des Bilanzzusammenhanges gewinn- und somit steuererhöhend auswirkten, so daß diese Gründe einen Beschwergrund darstellten. Gewerbesteuerliche Auswirkungen haben die Gründe eines Gewinnfeststellungsbescheides ebenso wenig wie die getroffenen Feststellungen⁵⁰⁷⁾, so daß daraus keine Beschwerde resultieren kann.

503) zustimmend auch Ganssmüller, Urteilsanmerkung, StRK-Anm. zu § 231 AO R.7

504) BFH v.12.11.1964 HFR 1965, 283, vgl. dieserhalb oben S.407

505) BFH v.6.7.1962 HFR 1963, 245

506) FG des Saarlandes v.7.5.1971 EFG 1971, 494 Nr.521

507) vgl. oben S. 158

III Beschwer bei Folgebescheiden

Die bisherige Erörterung, inwieweit Grundlagenbescheide Beschwergründe sein können, wäre unvollständig, wenn man nicht noch auf die daraus sich ergebenden Folgerungen für die Anfechtbarkeit der Folgebescheide eingehen würde. Auf das Verhältnis zwischen Grundlagen- und Folgebescheid wurde bereits eingegangen⁵⁰⁸⁾. Wird ein Folgebescheid - Steuerbescheid oder weiterer Feststellungsbescheid - mit der Begründung angefochten, daß die in dem Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen unzutreffend seien, so wird der Rechtsbehelfsführer damit nicht gehört⁵⁰⁹⁾, was auch die §§ 232 Abs.2 bis 4 AO, 42 Abs.2 bis 4 FGO zum Ausdruck bringen.

Streitig ist in Rechtsprechung und Literatur nur, welche Folgen sich daraus für die Behandlung des erhobenen Rechtsbehelfs ergeben. Während ein Teil⁵¹⁰⁾ - darunter der BFH - für die Abweisung als unbegründet eintritt, will die überwiegende Meinung⁵¹¹⁾ den Rechtsbehelf als unzulässig verwerfen. Nur die letztere Ansicht kann zutreffen, denn das Wesen des vorgeschalteten Grundlagenbescheides besteht in einer Vorverlagerung der Beschwer auf diesen, was in der Bindungswirkung des § 218 Abs.2 AO zum Ausdruck kommt. Es handelt sich um eine gesetzliche Beschwerverlagerung. Das bedeutet, daß der Folgebescheid hinsichtlich der im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen nicht mehr selbständig beschweren kann. Fehlt aber die Beschwer, so ist der Rechtsbehelf nicht unbegründet, sondern schon unzulässig.

508) vgl. oben S.152

509) Lediglich wenn es darum geht, ob sich der Feststellungsbescheid überhaupt auf den Steuerbescheid auswirken darf, ist dies im Anfechtungsverfahren des Steuerbescheides zu klären, vgl. BFH v.30.9.1964 BStBl 1965 III 54

510) BFH v.18.2.1965 StRK § 4 EStG R.843; Becker-Riewald-Koch, Anm.2 (3) zu § 42 FGO; Mattern-Meßmer, Tz.1840

511) FG Hamburg v.2.11.1967 EFG 1968, 93 Nr.110; FG Hamburg v.20.8.1969 EFG 1969, 508 Nr.563; Tipke-Kruse, Anm.18 zu § 42 FGO; Ziemer-Birkholz, Anm.6 zu § 42 FGO; Kühn-Kutter, Anm.1 a.E. zu § 42 FGO; Maeder-Mittelsteiner, Anm.III a zu § 42 FGO

D. Beschwerde durch sonstige Steuerverwaltungsakte,
insbesondere Haftungsbescheide

Nach der Betrachtung der Steuer- und Grundlagenbescheide auf ihre Beschwermöglichkeiten hin soll noch ein Blick geworfen werden auf die übrigen Steuerverwaltungsakte, also die bisher noch nicht behandelten Bescheide des § 229 AO, so die Haftungs-, Aufteilungs-, Duldungsbescheide etc., vgl. § 229 Nr.3 ff. AO, sowie die unter § 230 AO fallenden Steuerverwaltungsakte. Für sie gelten die oben herausgearbeiteten Grundsätze in gleicher Weise. Der Betroffene ist sachlich beschwert, wenn er durch den jeweiligen Steuerverwaltungsakt auf steuerlichem Gebiet beeinträchtigt wird⁵¹²⁾. Während im Regelfall der Rechtsbehelfsführer durch den anzufochtenden Verwaltungsakt unmittelbar beschwert sein muß⁵¹³⁾, bedarf es insbesondere bei Haftungsbescheiden der Untersuchung, ob in bestimmten Fällen eine mittelbare Beschwerde ausreicht.

So erkannte das FG Hamburg⁵¹⁴⁾ bei einer erfolgten Ablehnung eines Billigkeitserlasses gegenüber dem Abgabenschuldner eine Beschwerde des für diese Schuld haftenden Dritten an. Diese "mittelbare" Beschwerde darf aber nicht gleichgesetzt werden mit der oben ausgeführten "indirekten" Beschwerde. Die mittelbare Beschwerde geht nicht von den Gründen des Verwaltungsaktes, sondern vom Ergebnis der negativen Erlaßentscheidung aus, nur mit dem Unterschied, daß sie Rechtswirkungen nicht nur gegenüber dem Schuldner, sondern auch gegenüber dem Haftenden auslösen soll. Normalerweise wäre eine solche Ausdehnung der Beschwerde nicht nötig, da der Haftende auf Grund der Akzessorietät zur Hauptschuld bei der Anfechtung des Haf-

512) so auch Kühn-Kutter, Anm.3 c zu § 231 AO

513) so Hess. FG Kassel v.14.9.1956 EFG 1957, 27 Nr.35

514) FG Hamburg v.27.11.1963 EFG 1964, 347 Nr.420

tungsbescheides (§ 229 Nr.5 AO) auch alle dem Steuerpflichtigen zustehenden Einwendungen noch erheben kann. Da einerseits das Erlaßverfahren gegenüber dem Besteuerungsverfahren selbständig ist⁵¹⁵⁾, und andererseits der Haftende hinsichtlich seiner Einwendungen gegen den Haftungsbescheid - abgesehen von der Ausnahme des § 119 AO⁵¹⁶⁾ - nicht durch Entscheidungen präkludiert wird⁵¹⁷⁾, die gegenüber dem Steuerpflichtigen ergangen sind, wäre daran zu denken, auch hinsichtlich der Erlaßbescheidung keine Präklusion eintreten zu lassen. Das hätte zur Folge, daß der Haftende bei seiner Inanspruchnahme das Erlaßverfahren noch oder neu betreiben könnte. Für die Beschwer würde das bedeuten, daß der Haftende durch die ablehnende Erlaßentscheidung gegenüber dem Steuerpflichtigen noch nicht beschwert wäre, da sie keine bindende Rechtswirkung für den Haftenden erzeugt.

Diese noch nicht ausgetragene Frage wird von der Beantwortung der Vorfrage abhängen, ob die Grundsätze des Haftungsrechts auch für § 131 AO gelten. Ist das der Fall, wäre die Konstruktion der "mittelbaren" Beschwer entbehrlich und im vorliegenden Fall der Haftende noch nicht beschwert.

Für den Regelfall ist festzuhalten, daß derjenige, an den ein Steuerbescheid nicht gerichtet ist, der aber für die Steuer haftet, nicht schon durch den Steuerbescheid beschwert wird, sondern erst durch die mit dem Haftungsbescheid erfolgende Inanspruchnahme⁵¹⁸⁾.

Genau den umgekehrten Fall im Zusammenhang mit dem nrw. Vergnügungsteuergesetz behandelt das Urteil des OVG Münster

515) vgl. BFH v.22.10.1971 BStBl 1972 II 183

516) der, soweit er eingreift, eine Einschränkung der Beschwer beinhaltet, so auch Schneider, Beschwer, DStZ A 1954, 329 ff. (332)

517) Sofern er nicht am Verfahren beteiligt war und infolgedessen eine Rechtskrafterstreckung eintritt.

518) So grundsätzlich BFH v.14.9.1971 BStBl 1972 II 54

FG München v.24.2.1970 EFG 1970, 475 Nr.500

Dies gilt nur dann nicht, wenn kraft Gesetzes eine Bindung existiert, so in den Fällen der §§ 119, 234 AO, § 49 FGO.

v. 30.6.1971⁵¹⁹⁾. Hierbei ging es um die Frage, ob ein Automatenaufsteller, der nach nrwVgnStG Steuerschuldner ist, durch einen Haftungsbescheid, der nur gegenüber dem nach VgnStG haftenden Gastwirt ergangen ist, beschwert ist. Das OVG Münster sprach dem Haftungsbescheid eine Drittwirkung gegenüber dem eigentlichen Steuerschuldner zu und bejahte deshalb seine Beschwer.

Eine Beschwerde kann in diesem Falle nur anerkannt werden, wenn der Haftungsbescheid allein schon bindende Rechtswirkungen gegenüber dem Steuerschuldner auslöst. Auf die Zustellung kann dabei nicht abgestellt werden, denn auch ein Nichtadressat kann beschwert sein⁵²⁰⁾. Rechtsgrundlage für eine Inanspruchnahme des eigentlichen Schuldners (etwa wenn die Steuerforderung beim Haftenden nicht eintreibbar wäre) wäre nicht dieser Haftungsbescheid, sondern dann bedürfte es noch eines Steuerbescheides. Insofern ist der Steuerpflichtige durch den Haftungsbescheid nicht beschwert. Wird dagegen eine Zahlung beim Haftungsschuldner erreicht, so wird dieser den primären Steuerschuldner in Regreß nehmen, sofern letzterer die Steuer im Innenverhältnis zu tragen hat. In dieser "Drittwirkung" sah das OVG Münster die Beschwer des Steuerschuldners.

Diese Auffassung muß auf Bedenken stoßen. Der Regreßanspruch hat zwar seinen Ursprung in dem Steuerauspruch gegenüber dem Haftenden, ist aber rein zivilrechtlicher Natur und in seinem Bestand von weiteren zivilrechtlichen Faktoren abhängig; so könnte der in Regreß genommene eigentliche Steuerschuldner einwenden, der Haftungsschuldner habe sich schuldhaft nicht gegen den Haftungsbescheid zur Wehr gesetzt. Diese zivilrechtliche Drittwirkung kann aber nicht ohne weiteres zur Begründung einer steuerlichen Beschwerde herangezogen werden. Wollte man eine solche Beschwerde anerkennen, würde in

519) OVG Münster v.30.6.1971 DSTZ B 1972, 15

520) vgl. dazu oben S. 80

das sekundäre Steuerhaftungsverfahren das primäre Steuerfestsetzungsverfahren auf dem Umweg über einen etwaigen Regreßanspruch im Innenverhältnis mit einbezogen werden. Dafür sieht die AO aber den Erlaß eines Steuerbescheides vor. Infolgedessen kann der Entscheidung und der damit verbundenen Ausweitung der Beschwer nicht zugestimmt werden, was zur Folge hat, daß der Steuerschuldner den Haftungsbescheid nicht selbständig anfechten kann.

Diese Überlegungen wird man auch auf den Bereich der Lohnsteuerhaftung übertragen müssen. Ergeht gegenüber dem Arbeitgeber ein Lohnsteuerhaftungsbescheid, etwa weil Lohnsteuer nicht richtig einbehalten wurde⁵²¹⁾, so begründet dieser für den Arbeitnehmer in Übereinstimmung mit der Ansicht von Groh⁵²²⁾ keine Beschwer und somit keine Anfechtungsbefugnis, denn die Entscheidung über die Haftung des Arbeitgebers enthält keine Bindung für die Beurteilung der u.U. sich daran anschließenden Regreßforderung gegen den Arbeitnehmer.

In diesem Zusammenhang ist noch auf eine Entscheidung des Nieders. FG⁵²³⁾ hinzuweisen, in dem es auch um die Beschwerrelevanz eines Regreßanspruchs ging. Dort wurde - allerdings ohne nähere Begründung - die Befürchtung des Arbeitgebers, eine von dem Arbeitnehmer nachzuzahlende Lohnsteuer wegen bestehenden Arbeitskräftemangels ersetzen zu müssen, nicht als eine steuerrechtliche Beschwer anerkannt, wohl mit der dort unausgesprochenen Folge, daß der Arbeitgeber nicht durch die Inanspruchnahme des Arbeitnehmers beschwert ist.

521) vgl. § 38 Abs.4 EStG, § 46 Abs.1 S.2, Abs.3 LStDV

522) Groh, Lohnsteuerhaftungsverfahren, DStR 1969, 231 ff., der folgerichtig auch eine Beiladung des Arbeitnehmers am Lohnsteuerhaftungsverfahren des Arbeitgebers ablehnt.

523) Nds. FG v.11.6.1969 EFG 1969, 467 Nr.520

E Beschwer durch Einspruchs- oder Beschwerdeentscheidung

Die Entscheidung über den eingelegten außergerichtlichen Rechtsbehelf - Einspruch, Beschwerde - ist ebenfalls ein Steuerverwaltungsakt. Dieser steht zwar für sich betrachtet selbständig neben dem ursprünglichen Verwaltungsakt, nimmt aber unmittelbar auf ihn Bezug. So ist nach § 44 Abs.2 FGO Gegenstand der Anfechtungsklage nach dem Vorverfahren der ursprüngliche Verwaltungsakt in der Gestalt, die er durch die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf gefunden hat.

Das ist für die Beschwer von erheblicher Bedeutung. Wurde der ursprüngliche beschwerende Verwaltungsakt angefochten und blieb das Einspruchs- oder Beschwerdeverfahren erfolglos, indem der ursprüngliche Verwaltungsakt bestätigt wurde, so ist durch die hinzugetretene Einspruchsentscheidung die Beschwer nicht vergrößert worden, sondern unverändert geblieben. Die ursprüngliche Beschwer lebt vielmehr in der Einspruchsentscheidung fort.

Gleichermaßen problemlos ist es, wenn auf den außergerichtlichen Rechtsbehelf hin der angefochtene Verwaltungsakt ganz oder teilweise aufgehoben wird. In diesem Fall wird die Beschwer entsprechend ganz oder teilweise beseitigt.

Umgekehrt kann, da für die Vorverfahren das Verbot der reformatio in peius nicht gilt⁵²⁴⁾, der ursprüngliche Verwaltungsakt entgegen dem Begehren des Rechtsbehelfsführers verbößert werden, etwa durch eine Erhöhung des Steuerauspruchs, was dann zu einer entsprechenden Vergrößerung der Beschwer führt.

Der ursprüngliche Verwaltungsakt kann somit nach Abschluß

524) vgl. § 248 Abs.1 S.2 AO und unten S. 192

des Vorverfahrens nur noch insoweit angefochten werden, als die Beschwer nach Maßgabe der Einspruchsentscheidung noch gegeben ist, wobei sie sich verringert oder vergrößert haben kann⁵²⁵⁾.

Fraglich ist dagegen, ob die Einspruchsentscheidung auch albin angefochten werden kann. Dazu reicht eine gegenüber dem ursprünglichen Verwaltungsakt zusätzliche Beschwer wie im Fall der Verböserung nicht aus; es muß sich vielmehr um eine zusätzliche selbständige Beschwer handeln. Eine solche selbständige Beschwerung durch eine Einspruchsentscheidung ist in zwei Fällen denkbar, so wenn die Einspruchsentscheidung unzulässig ist oder wenn sie einen Dritten erstmalig beschwert.

Die FGO enthält für beide Fälle keine Regelung, wohl aber die VwGO in § 79 VwGO⁵²⁶⁾.

1.) Beschwer bei unzulässiger Einspruchsentscheidung

Die finanzgerichtliche Rechtsprechung erkennt eine Beschwer lediglich durch die Einspruchsentscheidung sowohl dann an, wenn die Einspruchsentscheidung unzulässig war, weil z.B. gar kein Einspruch eingelegt war⁵²⁷⁾ oder ein unzuständiges

525) vgl. BFH v.13.1.1966 BStBl 1966 III 199
EVerwG v.29.11.1961 BVerwGE 13, 195 (197)
Maeder-Mittelsteiner, Anm. II zu § 44 FGO

526) § 79 VwGO Abs.1 Nr.2: "Gegenstand der Anfechtungsklage ist ... der Widerspruchsbescheid, wenn ein Dritter durch ihn erstmalig beschwert wird."
§ 79 Abs.2 VwGO: "Der Widerspruchsbescheid kann auch dann alleiniger Gegenstand der Anfechtungsklage sein, wenn und soweit er gegenüber dem ursprünglichen Verwaltungsakt eine zusätzliche selbständige Beschwer enthält. Als eine zusätzliche Beschwer gilt auch die Verletzung einer wesentlichen Verfahrensvorschrift, sofern der Widerspruchsbescheid auf dieser Verletzung beruht."

527) FG Berlin v.6.6.1969 EFG 1970, 86 Nr.91
FG Bremen v.15.5.1970 EFG 1970, 508 Nr.534

FA entschieden hatte⁵²⁸⁾, als auch dann, wenn der Einspruch ohne Sachentscheidung zu Unrecht als unzulässig verworfen wurde⁵²⁹⁾.

Wäre eine Sachprüfung erfolgt, würde in dem Einspruchsbescheid die Beschwer des ursprünglichen Verwaltungsaktes gem. § 44 Abs.2 FGO je nach Sachentscheidung fortleben. Daran fehlt es aber hier, so daß nur eine isolierte Anfechtung⁵³⁰⁾ der Einspruchsentscheidung in Betracht kommt. Diese ist aber nur dann zulässig, wenn auch der lediglich über die Zulässigkeit des Einspruchs befindende Bescheid eine Beschwer beinhaltet. Eine solche Beschwer kann nur der vorge-nommenen formellen Prüfung entspringen und daher nur verfahrensrechtlicher Art sein.

Die Beschwer des Klägers liegt darin, daß ihm durch die Verwerfung des Einspruchs als unzulässig eine Sachinstanz verloren geht. Beeinträchtigt ist er daher in seinem Recht auf ungeschmälernten Rechtsschutz nach Art.19 Abs.4 GG⁵³¹⁾, das sich auch auf das Vorverfahren erstreckt⁵³²⁾.

Diese Beschwer in Verfahrensrechten ist zu scheiden von der bisher als Sachbeschwer verstandenen. Die Beschwer des § 231 AO und § 40 Abs.2 FGO ist mehr materieller Art, wobei die Begriffe der materiellen und formellen Beschwer⁵³³⁾ hier nicht verwendet werden sollen, da sie ganz andere Kriterien beinhalten. Die hier auftretende Verfahrensbeschwer

528) FG des Saarlandes v.24.10.1967 EFG 1968, 140 Nr.168

529) FG Nürnberg v.2.3.1966 EFG 1966, 277 Nr.306

FG Nürnberg v.27.4.1966 EFG 1966, 473 Nr.525

FG Münster v.24.3.1971 EFG 1971, 451 Nr.471 - n.rkr.-

BFH v.28.1.1970 - I R 144/69 - n.v. -

Die Frage bleibt offen bei BFH v.14.4.1970 BStBl 1970 II 548 (549)

530) so Wallerath, Zur Rechtsnatur der Einspruchsfrist, DStR 1972, 195 ff. (197)

531) Nds. FG v.20.2.1970 EFG 1970, 453 Nr.479. Diese Begründung klingt auch an bei FG Münster v.24.3.1971 a.a.O. (Fn.529)

532) vgl. oben S. 55 f.

533) vgl. dazu oben S. 5 ff., 44, 60

gehört nicht zu der eigentlichen Sachbeschwer, was auch aus § 79 Abs.2 VwGO zu entnehmen ist: "als zusätzliche Beschwer gilt auch....". Trotzdem wird diese Verfahrensbeschwer im Steuerrecht dann der Sachbeschwer gleichgesetzt, wenn nicht zugleich auch eine Sachbeschwer vorliegt, wie dies bei den Einspruchsentscheidungen in den angeführten Ausgangssituationen der Fall ist, wo die Einspruchsentscheidung keine Sachentscheidung darstellt und somit auch nicht auf die Sachbeschwer des ursprünglichen Verwaltungsaktes zurückgegriffen werden kann.

Wegen der vergleichbaren Rechtslage ist § 79 Abs.2 VwGO somit auf dem Gebiet der FGO analog anzuwenden⁵³⁴⁾.

2) Erstmalige Beschwerde eines Dritten

Wird dagegen ein Dritter durch die Einspruchsentscheidung erstmalig beschwert, handelt es sich um eine Sachbeschwer. Auch hier ist die ausdrückliche Vorschrift des § 79 Abs.1 Nr.2 VwGO im Wege der Analogie heranzuziehen⁵³⁵⁾. Eine solche Beschwerde eines Dritten liegt z.B. in dem Erlaß einer Einspruchsentscheidung gegenüber dem Konkursverwalter⁵³⁶⁾ oder der Zustellung eines Widerspruchsbescheides in Abgabesachen gegenüber der bisher nicht beteiligten Ehefrau des Abgabepflichtigen⁵³⁷⁾.

F Verfahrensrechtliche Grenzen der indirekten Beschwer

Dort, wo die Beschwerde in ihrer indirekten Erscheinungsform auftritt, bedarf es einer genaueren Untersuchung, ob sie im Laufe des Rechtsbehelfsverfahrens die gleiche Behandlung

534) so auch FG Bremen v.15.5.1970 a.a.O. (Fn. 527)
Zur Begründung der Analogie eingehend Raupach, Einspruchsentscheidung, DStR 1970, 170 f. (171)
dagegen v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.30 zu § 44 FGO

535) FG Hamburg v.18.10.1968, EFG 1969, 84 Nr.88
Raupach a.a.O. (Fn.534)

536) FG Hamburg v.18.10.1968 a.a.O. (Fn.535)

537) OVG Münster v.23.6.1971 KStZ 1971, 248; vgl. ferner Stich, Beschwerde im Verwaltungsprozeß, S.126 ff.

erfahren kann wie die den Normalfall bildende direkte Beschwer, somit im Vorverfahren oder im gerichtlichen Verfahren durch Richterspruch beseitigt werden kann, wenn sie sich als rechtswidrig erweist. Unter der indirekten Beschwer wurden die Fälle verstanden, in denen in den Gründen eines Steuerbescheides enthaltene Besteuerungsgrundlagen zu Nachteilen außerhalb dieses Steuerbescheides führen⁵³⁸⁾. Dabei besteht der beschwerende Nachteil in dem negativen Saldo zwischen dem indirekten Nachteil und dem direkten Vorteil, der nicht noch höheren Steuerfestsetzung,

Verfahrensrechtlich problematisch wird bei indirekter Beschwer der Umstand, daß bei einer Änderung des beschwerenden Merkmals in den Gründen zwar der indirekte Nachteil außerhalb des Steuerbescheides beseitigt oder gemindert wird, dafür aber zugleich infolge der Änderung dieses Merkmals direkt eine Erhöhung des unmittelbaren Steuerauspruches des Bescheides eintritt, dem das beschwerende Merkmal zugrunde gelegen hat.

Es geht somit um die Fälle, in denen nach außen hin die zu niedrige Steuerfestsetzung angefochten wird, wobei nicht übersehen werden darf, daß die unmittelbare Steuererhöhung nur eine zwangsläufige Nebenfolge ist, um den anderweitigen beschwerenden Nachteilen zu entgehen.

Fraglich ist, ob die zur Entscheidung über die Rechtsbehelfe berufenen Stellen (Finanzbehörden, Gerichte) verfahrensrechtlich überhaupt in der Lage sind, dieser indirekten Beschwer abzuhelpen für den Fall, daß sich die Beschwer als rechtswidrig und der Rechtsbehelf somit als begründet herausstellen sollte. Dem könnte das Verbot der Verböserung, der reformatio in peius, wegen der Erhöhung des unmittelbaren Steuerbetrages entgegenstehen.

538) vgl. dazu ausführlich oben S.94 ff.

I Die reformatio in peius im Vorverfahren

Im Gegensatz zum verwaltungsrechtlichen Vorverfahren, wo die Zulässigkeit der Verböserung umstritten ist⁵³⁹⁾, hat die AO sie im § 248 Abs.1 S.2⁵⁴⁰⁾ für das Einspruchsverfahren ausdrücklich anerkannt. Das bedeutet für die Anfechtung der zu niedrigen Steuerfestsetzung, daß das zur Entscheidung über den Einspruch berufene FA jedenfalls verfahrensrechtlich nicht gehindert ist, dem Begehren des Rechtsbehelfsführers nach höherer Steuerfestsetzung zu entsprechen und somit der Beschwer abzuhelpen.

II Das Verbot der reformatio in peius im finanzgerichtlichen Verfahren

Demgegenüber enthält die FGO⁵⁴¹⁾ keine ausdrückliche Vorschrift über die Zulässigkeit der reformatio in peius. Trotzdem besteht über ihre Unzulässigkeit Einigkeit, wobei nur die Begründung umstritten ist. Während ein Teil der Literatur⁵⁴²⁾ das Verböserungsverbot aus § 96 Abs.1 S.2 FGO⁵⁴³⁾ entnimmt, sieht die andere Meinung⁵⁴⁴⁾ zutreffend in der Beschränkung der gerichtlichen Entscheidung auf das Klagebegehren lediglich eine Bestimmung der oberen Grenze dessen, was das Gericht dem Kläger zusprechen kann - womit aber nur

539) vgl. von Mutius, Widerspruchsverfahren, S.220 ff. und Eyermann-Fröhler, Anm.7 zu § 73 VwGO m.w.N.

540) ebenso schon § 243 Abs.3 AO a.F.

541) entgegen § 243 Abs.3 AO a.F., der auch für das gerichtliche Verfahren galt und nach Ansicht des BFH (BFH v. 11.4.1972 DStZ B 1972, 272) rechtsstaatlichen Grundsätzen nicht widersprach.

542) Maeder-Mittelsteiner, Anm.II 2 zu § 96 FGO
Barske-Woerner, FGO, S.55

543) § 96 Abs.1 S.2 FGO: "Das Gericht darf über das Klagebegehren nicht hinausgehen, ist aber an die Fassung der Anträge nicht gebunden."

544) Ziemer-Birkholz, Anm.100 zu § 100 FGO; v.Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, Anm.63 zu § 96 FGO

die untere Grenze des streitigen Steuerbetrages festgelegt ist. Das Verbot der reformatio in peius ergibt sich vielmehr schon aus dem Wesen des finanzgerichtlichen Verfahrens als einer Ausprägung des Rechtsschutzgebotes des Art.19 Abs.4 GG i.V.m. Art.20 Abs.2 GG⁵⁴⁵⁾, das in sein Gegenteil verkehrt würde, wenn die Finanzgerichte verbösern dürften, was einer Ablehnung des Rechtsschutzes gegenüber dem Bürger gleichkäme.

Das bedeutet, daß grundsätzlich im Anfechtungsverfahren der FGO die Steuer nicht höher festgesetzt werden kann, als sie im angefochtenen Bescheid festgesetzt war⁵⁴⁶⁾.

Damit ist aber das eigentliche Problem, ob das Verböserungsverbot eine verfahrensrechtliche Grenze für die indirekte Beschwer bildet, noch nicht gelöst.

Es bieten sich zwei Betrachtungen an: Stellt man in den Fällen der indirekten Beschwer nur auf den angefochtenen Verwaltungsakt ab, so würde, da eine Änderung der indirekt beschwerenden Besteuerungsmerkmale zwangsläufig eine Erhöhung des Steuerbetrages des angefochtenen Steuerbescheides zur Folge hätte, das Verböserungsverbot eingreifen und das Gericht hindern, die indirekte Beschwer zu beseitigen. Bezieht man dagegen die indirekten außerhalb des Steuerbescheides liegenden Nachteile in die Betrachtung ein und saldiert diese mit dem Vorteil des Steuerbescheides, der nicht noch höheren Steuer, oder anders ausgedrückt, saldiert man die sich aus der Beseitigung der indirekten Beschwer resultierenden Vorteile außerhalb des Steuerbescheides mit dem unmittelbar entstehenden Nachteil, der Steuererhöhung, so tritt gar

545) so Tipke-Kruse, Anm.6 zu § 100 FGO
Becker-Riewald-Koch, Anm.1 b (3) zu § 100 FGO
v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.63 zu § 96 FGO
Kühn-Kutter, Anm.2 a zu § 100 FGO

546) so die ständige Rechtsprechung des BFH:
vgl. BFH v.21.4.1966 BStBl 1966 III 415
BFH v.27.1.1971 BStBl 1971 II 424
BFH v.18.12.1970 BStBl 1971 II 591

keine Verböserung ein, weil der Kläger dann insgesamt gesehen nicht schlechter, sondern besser bestellt wäre.

1) Das Verhältnis von Verböserungsverbot, Streitgegenstand und direkter Beschwer

Welche dieser beiden Alternativen die zutreffende ist, läßt sich nur beantworten, wenn geklärt ist, w a s nicht verbösert werden darf. Diese Frage ist aber auf das engste verknüpft mit der Frage nach dem Streitgegenstand⁵⁴⁷⁾. Der nicht nur im Steuerrecht heftig umstrittene Begriff des Streitgegenstandes⁵⁴⁸⁾ wurde für das finanzgerichtliche Verfahren vom Großen Senat des BFH⁵⁴⁹⁾ dahin festgelegt,

547) so auch BFH v.22.11.1968 BStBl 1969 II 169

Niemeyer, Beschwer und Verböserungsverbot, FR 1970, 194

548) vgl. für die ZPO:

grundlegend: Schwab, Der Streitgegenstand im Zivilprozeß, S. 183 ff.

Hesselberger, Die Lehre vom Streitgegenstand, S.153 ff.

Thomas - Putzo, Einl. II

vgl. für die VwGO:

Eyermann-Fröhler, Anm.10 ff. zu § 121 VwGO m.w.N.

Redeker-von Oertzen, Anm.7 zu § 121 VwGO

vgl. für die FGO:

Niemeyer, Der Gegenstand des Verfahrens bei der Anfechtung von Steuerbescheiden, S.29 ff.

Ziemer-Birkholz, Anm.14 ff. zu § 66 FGO

v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.16 ff. zu § 65 FGO

Tipke-Kruse, Anm.3 zu § 65 FGO

Kühn-Kutter, Anm.1 a zu § 67 FGO

Martens, Der Streitgegenstand im Steuerprozeß, StuW 1966, S.689 ff.

Spanner, Probleme der FGO, StuW 1969, 11 ff. (19 f.)

Eisenberg, Fünf Jahre FGO, FR 1971, 12 ff. (14)

549) grundlegend:

BFH v.17.7.1967 BStBl 1968 II 344 ff.

dem folgend die ständige Rechtsprechung

Ob der Streitgegenstand, der nach § 65 Abs. 1 FGO in der Klage zu bezeichnen ist, ebenso zu bestimmen ist (so BFH, vgl. Fn.118) oder abweichend festzulegen ist (so ein Teil der Finanzgerichte, vgl. Fn.119) kann hier offen bleiben, vgl. dazu näher oben S.39 ff.

daß Streitgegenstand im steuergerichtlichen Verfahren nicht das einzelne Besteuerungsmerkmal ist, sondern die Rechtmäßigkeit des die Steuer festsetzenden Steuerbescheides. Da der wesentliche Teil des Steuerbescheides der Ergebnisausspruch, die Steuerfestsetzung (bzw. bei einem Grundlagenbescheid die Grundlagenfeststellung) ist, kann der Streitgegenstand näher konkretisiert werden als die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung. Aus diesem Steuerauspruch resultiert aber zugleich die (direkte) Beschwer. Diese vorhandene Beschwer bildet insoweit, als sie vom Kläger angefochten, "geltend gemacht" wird, den Rahmen des Streitgegenstandes. Sie ist keinesfalls mit dem Streitgegenstand identisch, denn die Beschwer beinhaltet noch keine Aussage über die Rechtmäßigkeit der Beschwerung, sondern ist insoweit wertneutral⁵⁵⁰⁾.

Die Beziehung zwischen Beschwer und Streitgegenstand läßt sich demnach so charakterisieren, daß Streitgegenstand die Rechtmäßigkeit der angefochtenen (und existenten) Beschwer ist.

Das Verböserungsverbot besagt nun, daß der durch die Beschwer in seinem Umfang festgelegte Streitgegenstand in der Entscheidung des Gerichts nicht nach oben hin überschritten werden darf, also die Beschwer nicht vergrößert werden darf. Die untere Grenze der Entscheidungsgewalt des Gerichts bildet der Antrag des Klägers⁵⁵¹⁾, an den das Gericht nach § 96 Abs.1 S.2 FGO gebunden ist. In seinem Klagebegehren bestimmt der Kläger, inwieweit er eine Beschwerung geltend macht.

Das mag an einem Beispiel verdeutlicht werden: Ist ein Steuerbescheid in Höhe von DM 1000,- ergangen und beantragt der Steuerpflichtige in seiner Anfechtungsklage die Herabsetzung

550) vgl. oben S. 33 f.

551) so schon oben S.192 f.

der Steuer auf DM 600,-, weil er ihn insoweit für rechtswidrig hält, so beträgt in diesem Fall die Beschwer DM 1000,-, die geltend gemachte Beschwer aber nur DM 400,- so daß Streitgegenstand die Frage ist, ob die Steuerfestsetzung dieser DM 600,- übersteigenden DM 400,- rechtmäßig ist. Einer gerichtlichen Festsetzung der Steuerschuld über DM 1000,- hinaus steht das Verböserungsverbot, einer Festsetzung unter DM 600,- steht die Bindung an den Klageantrag entgegen.

Das Verbot der Verböserung gilt dagegen nicht in dem den Streitgegenstand festlegenden Beschwerbereich. So sind innerhalb dieses Rahmens nach a.M.⁵⁵²⁾ Saldierungen zulässig. Darunter ist die Berücksichtigung verschiedener Besteuerungsgrundlagen (Gründe) zu verstehen, die sich teils steuermindernd, teils steuererhöhend auswirken. Sie unterliegen insoweit der gerichtlichen Prüfung, als die saldierten Auswirkungen nicht die Grenzen des Streitgegenstandes nach oben oder unten übersteigen.

2) Folgerungen für die indirekte Beschwer

In dem angeführten Beispiel der direkten Beschwer, die durch die in bestimmter Höhe ausgesprochene Steuerfestsetzung ausgelöst wird, ist es gerechtfertigt, das Verböserungsverbot an der obersten Grenze des Streitgegenstandes, die zugleich der Punkt der größten geltend gemachten Beschwer ist, einsetzen zu lassen mit der Folge, daß darüber hinaus der Steuerbetrag nicht erhöht werden darf.

552) BFH v.22.11.1968 BStBl 1969 II 169

Mittelbach, Auswirkungen des Bilanzzusammenhangs, DStR 1971, 743 ff. (746)

Zum Stand der Literatur vor der Entscheidung des großen Senats des BFH zum Streitgegenstand v.17.7.1967 a.a.O.

(Fn. 549); vgl. Eisenberg, Die FGO und das Problem der "Saldierung", DB 1967, 1238 ff.

Dies Ergebnis wird man aber nicht unbesehen auf die Fälle der indirekten Beschwer übertragen können, ohne die besonderen Charakteristika der indirekten Beschwer zu berücksichtigen.

Eine zu dieser Frage Stellung nehmende höchststrichtliche Entscheidung steht noch aus. Das FG Düsseldorf hat sich in zwei Urteilen⁵⁵³⁾ auf den Standpunkt gestellt, daß wegen des Verböserungsverbot es eine Beschwer bei zu niedriger Steuerfestsetzung ausgeschlossen sei. Obwohl die Beschwer hier gar nicht mehr aus der vorgenommenen Steuerfestsetzung resultiert, sondern aus den bindenden nachteiligen anderweitigen Auswirkungen der in diesem Steuerbescheid enthaltenen Besteuerungsgrundlagen, stellt das FG Düsseldorf für das Verböserungsverbot ebenso wie bei der direkten Beschwer darauf ab, ob der unmittelbare Steuerauspruch erhöht wird.

Demgegenüber kommt das FG Münster⁵⁵⁴⁾ und im Ansatz ebenso das Schleswig-Holstein. FG⁵⁵⁵⁾ zu dem gegenteiligen Ergebnis. Seiner Meinung nach steht das Verböserungsverbot der Festsetzung einer vom Kläger begehrten höheren Steuer nicht entgegen, wenn die Gründe zwingende nachteilige Auswirkungen auslösen. Ebenfalls zu keiner Kollision des Verböserungsverbot es mit der indirekten Beschwer kommen Frenkel⁵⁵⁶⁾, der nur von einer scheinbaren Verböserung spricht, sowie Mittelbach⁵⁵⁷⁾. Seeliger⁵⁵⁸⁾ möchte einer Kollision dadurch

553) FG Düsseldorf v.27.1.1969 EFG 1969, 304 Nr.335
FG Düsseldorf v.10.2.1971 EFG 1971, 235 Nr.243

554) FG Münster v.18.10.1970 EFG 1971, 85 Nr.90

555) Schleswig-Holstein.FG v.23.8.1967 EFG 1968, 33 Nr.40
-n.rkr.-

556) Frenkel, Erhöhung des Steuerbetrages auf Antrag, BB 1968, S.1318; zustimmend auch Tipke-Kruse, Anm.6 aE.zu § 100 FGO

557) Mittelbach, Auswirkungen des Bilanzzusammenhangs, DStR 1971, 743 ff.(746)
vgl. auch Kühn-Kutter, Anm.2 a zu § 100 FGO, der aber eine klare Stellungnahme vermissen läßt.

558) Seeliger, Urteilsanmerkung, FR 1971, 536 ff.(537)

entgehen, daß er den Begriff der Änderung zum Nachteil des Klägers nicht objektiv, sondern subjektiv vom Steuerpflichtigen her danach auslegt, was dieser als für sich nachteilig empfindet. Denkbar wäre noch eine Einwilligung des Klägers in die Verböserung, die aber auch von Niemeyer⁵⁵⁹⁾ abgelehnt wird, da sie der Streitgegenstandstheorie des BFH widerspräche.

In der Tat bildet das Verböserungsverbot keine verfahrensrechtliche Grenze der indirekten Beschwer. Auch bei der indirekten Beschwer bildet die geltend gemachte Beschwer den Rahmen des Streitgegenstandes. Diese kann sowohl direkter wie indirekter Art sein. Da bei der geltend gemachten indirekten Beschwer Beschwergrund aber nicht die unmittelbare Steuerfestsetzung ist, sondern die Gründe im Zusammenhang mit den bindenden negativen Auswirkungen, ist der Streitgegenstand in diesem Fall wiederum die Rechtmäßigkeit des angegriffenen Steuerbescheides, nur daß nun der Umfang des Streitgegenstandes abgesteckt wird durch die angefochtene indirekte Beschwerde, also die anderweitigen nachteiligen Auswirkungen. Dagegen ist der unmittelbar festgesetzte Steuerbetrag gar nicht in den Gegenstand des Streites einbezogen. Das bedeutet, daß seine Erhöhung, die ja die Folge der Beseitigung der indirekten Beschwer ist, gar keinen Verstoß gegen das Verbot der reformatio in peius darstellen kann⁵⁶⁰⁾. Eine Verböserung läge, wie Mittelbach⁵⁶¹⁾ zu Recht heraushebt, erst dann vor, wenn die in-

559) Niemeyer, Beschwer und Verböserungsverbot, FR 1970, 194
Nach Meinung des FG Düsseldorf v.27.1.1969 a.a.O.

(Fn. 553) würde eine derartige Einwilligung dem Grundsatz der Amtsmaxime zuwiderlaufen.
560) Einer konstruierten Einwilligung in die Verböserung bedarf es daher gar nicht erst.

561) Mittelbach a.a.O. (Fn. 557)

direkt beschwerenden Gründe des Steuerbescheides vom Gericht so geändert würden, daß die indirekten Auswirkungen vergrößert würden, was aber zugleich zur Folge hätte, daß die unmittelbare Steuerfestsetzung verringert werden müßte. Die begehrte Erhöhung der Steuerfestsetzung ist somit keine Verböserung, sondern gerade die Folge der Besserstellung des Klägers.

Für diese Lösung spricht auch die Intention des Art.19 Abs.4 GG, der gemeinsamen Rechtsquelle der Rechtsinstitute der Beschwer und des Verböserungsverbotes. So soll Rechtsschutz gegen Beschwerden gewährt werden, während zugleich sichergestellt sein soll, daß durch die Rechtsschutzgewährung die Beschwer nicht noch vergrößert wird. Daher kann das Verböserungsverbot nie der Beseitigung der Beschwer im Wege stehen, also keine verfahrensrechtliche Grenze bilden.

G Veränderungen der Beschwer

Die einmal durch einen Steuerverwaltungsakt begründete Beschwer kann in verschiedener Weise und in verschiedenen Verfahrensstufen Änderungen erfahren.

I Vor Klageerhebung

Vor der Einleitung des gerichtlichen Verfahrens, also entweder vor der Erhebung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs oder während des Einspruchs- oder Beschwerdeverfahrens können Umstände eintreten, die zu einer Veränderung der Beschwer führen.

1) Änderung des Steuerverwaltungsaktes

Von erheblicher Bedeutung für die Beschwer ist zunächst die Änderung des beschwerenden Steuerbescheides. Wird durch einen Änderungsbescheid der Ergebnisausspruch des ursprünglichen Bescheides inhaltlich zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen verändert⁵⁶²⁾, so muß für die nach der Änderung bestehende Beschwer weiter unterschieden werden, ob der ursprüngliche Steuerverwaltungsakt bereits unanfechtbar geworden war oder nicht. Bei der folgenden Prüfung kann nicht auf die Voraussetzungen der diversen Änderungs-, Berichtigungs- und Rücknahmenormen eingegangen werden, weil das eine Untersuchung der Rechtmäßigkeit des jeweiligen Änderungsbescheides bedeuten würde. Für die Beschwer ist nur von Interesse, welche Auswirkung der ergangene Änderungsbescheid auf die Beschwer des ursprünglichen Steuerbescheides hat.

a) Änderung eines anfechtbaren Steuerverwaltungsaktes

War der geänderte Steuerbescheid noch anfechtbar, so kann der Steuerpflichtige die gesamte nach der Änderung noch bestehende (vergrößerte oder verkleinerte) Beschwer angreifen⁵⁶³⁾. Die Zusammensetzung dieser Beschwer ist vergleichbar mit der Beschwer, die nach erfolgtem Vorverfahren mit der Klage beseitigt werden soll⁵⁶⁴⁾.

Dennoch bestehen hinsichtlich der Beschwerdegründe Unterschiede: Während bei dem in Gang gesetzten Anfechtungsver-

562) Der hier verwandte Änderungsbegriff umfaßt somit alle Fälle der Inhaltsänderung, so z.B. die §§ 92, 93, 94, 95, 212 b Abs.3 S.1, 218 Abs.4, 222, 224, 225 AO, §§ 4 Abs.3 Nr.2, 5 Abs.5 StAnpG, § 35 b GewStG.

563) so auch der Umkehrschluß aus den §§ 232 Abs.1 AO, 42 Abs.1 FGO

564) § 79 Abs.1 Nr.1 VwGO, vgl. oben S.187

fahren Gegenstand der Klage der ursprüngliche Verwaltungsakt ist, wenn auch in der durch die Einspruchsentscheidung modifizierten Form, ist bei der Änderung eines Steuerbescheides Gegenstand des zu erhebenden Anfechtungsverfahrens allein der Änderungsbescheid⁵⁶⁵⁾, der, soweit er auf den Erstbescheid Bezug nimmt, diesen in sich selbst fortführt⁵⁶⁶⁾. Diese unterschiedliche Verankerung hat aber keinen Einfluß auf die Vergleichbarkeit der Höhe der Beschwer. So ist nach der vorgenommenen Änderung⁵⁶⁷⁾ die Beschwer lediglich dem Änderungsbescheid zu entnehmen, so daß sich wertmäßig die Beschwer gegenüber dem geänderten Bescheid erhöht oder verringert haben kann.

b) Änderung eines unanfechtbaren Steuerverwaltungsaktes

Ist dagegen ein unanfechtbar gewordener Steuerverwaltungsakt i.S.d. § 229 AO geändert worden, so kann nach den §§ 232 Abs.1 AO, 42 Abs.1 FGO⁵⁶⁸⁾ der Änderungsbescheid nur insoweit angegriffen werden, als die Änderung reicht. Unter "Änderung" ist das Mehr oder Weniger an Steuern (oder festzustellenden Größen bei den §§ 214 ff. AO) zu verstehen, das der neue gegenüber dem ursprünglichen Bescheid im Ergebnis aufweist. Nur dieses Mehr⁵⁶⁹⁾ oder Weniger ist der

565) so BFH v.14.5.1969 BStBl 1969 II 538 m.w.N.

BFH v.29.1.1970 BStBl 1970 II 623

566) Die Frage, ob der geänderte Bescheid neben dem ursprünglichen Bescheid zumindest formell noch fortbesteht, soll hier nicht vertieft werden (für formellen Fortbestand z.B. Tipke-Kruse, Anm.6 zu § 93 AO, für auch formelle Ersetzung BFH v.29.1.1970 (Fn.565), zum Streitstand vgl. Werner, Zurücknahme und Änderung, S.1 f.

567) Unabhängig davon, ob die Änderung zu Recht erfolgte, da das eine Frage der Rechtmäßigkeit und somit der Begründetheit ist.

568) ähnlich schon § 234 AO a.F.

569) vgl. Delhey, Anfechtung von Berichtigungsbescheiden, DStZ 1943, 154 ff.

Anfechtung zugänglich, was auf Grund der allgemeinen Grundsätze über die Zulässigkeit von Rechtsbehelfen bedeutet, daß ein Rechtsbehelf nur dann zulässig ist, wenn diese Differenz eine Beschwerde beinhaltet.

Die Beschwerde des ursprünglichen Bescheides verliert mit dessen Unanfechtbarkeit bzw. Rechtskraft ihre rechtliche Bedeutung für die Anfechtung dieses Bescheides mit der Folge, daß die Beschwerde rechtlich nicht mehr relevant ist⁵⁷⁰⁾, ohne daß sie tatsächlich entfallen wäre.

aa) Änderung zuungunsten des Steuerpflichtigen

Ist mit dem Änderungsbescheid der Steuerauspruch zuungunsten des Steuerpflichtigen erhöht worden, bildet nur der Erhöhungsbetrag die Beschwerde. Streitgegenstand ist auch hier die Rechtmäßigkeit dieser umfangmäßig so abgegrenzten eingeschränkten Beschwerde⁵⁷¹⁾. Die Folgen sollen an einem Beispiel verdeutlicht werden:

Wurde der ursprüngliche unanfechtbare Steuerbescheid von DM 1000,- auf DM 1200,- erhöht und verlangt der Steuerpflichtige die Herabsetzung auf DM 1000,-, so kann das Gericht als unterste Grenze nur eine Steuer von DM 1000,- festsetzen, auch wenn es zu dem Ergebnis kommen sollte, daß es überhaupt an einer Steuerpflicht fehlt, da es nur die Beschwerde des Änderungsbescheides, die sich lediglich aus den die DM 1000,- übersteigenden DM 200,- ergibt, beseitigen kann.

Begehrt der Steuerpflichtige in dem Beispielsfall dagegen die Herabsetzung der Steuer auf Null, so ist fraglich, welche Auswirkung die Einschränkung der Beschwerde auf die

570) Ähnlich ist die Rechtslage in den Fällen der Beschwerdeverlagerung bei Grundlagenbescheiden (vgl. oben S.151 ff.), wo auch die Beschwerde des Grundlagenbescheides beim Folgebescheid nicht mehr geltend gemacht werden kann.

571) vgl.oben S. 194 ff.

der Änderung für die Zulässigkeit der Klage hat. Ein Teil der Literatur⁵⁷²⁾ sieht eine derartige Klage als zulässig und, soweit die Unterschreitung des Änderungsbescheides erstrebt wird, als unbegründet an. Dem kann nicht gefolgt werden. Voraussetzung für die Zulässigkeit eines Rechtsbehelfs ist die Geltendmachung und das Vorliegen einer Beschwerde. Der Beschwer durch den unanfechtbaren ursprünglichen Bescheid kommt aber mit Eintritt der Unanfechtbarkeit bzw. Rechtskraft des Bescheides keine rechtliche Bedeutung mehr zu, dieser bestandskräftig gewordene Sektor wird vielmehr ausgespart. Fehlt es somit an einer existenten (= rechtlich relevanten) Beschwerde, ist die Klage insoweit nicht unbegründet, sondern schon unzulässig⁵⁷³⁾. Andererseits führt diese Beschränkung der Beschwerde auf den Mehrbetrag des Änderungsbescheides nicht zu einer Beschränkung der Einwendungen des Steuerpflichtigen. Das Gericht kann und muß daher Einwendungen, die der Steuerpflichtige schon gegen den ursprünglichen Bescheid hätte vorbringen können, auch bei der Anfechtung des Änderungsbescheides berücksichtigen, denn Streitgegenstand ist die Rechtmäßigkeit des Änderungsbescheides. Es kann aber auch bei einer anderen Beurteilung der Besteuerungsgrundlagen die Steuernicht weiter als auf den ursprünglichen Steuerbescheid

572) Geist, Wirkungen des § 232 Abs.1 AO, DStR 1967, 723 ff., 764 ff. (767)

v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.2 c zu § 42 FGO
Becker-Riewald-Koch, Anm.1 (4) zu § 42 FGO
vgl. dazu schon oben S. 152

573) so auch die überwiegende Literatur,
vgl. Tipke-Kruse, Anm.1 a.E. zu § 42 FGO mw.N.
FG Stuttgart v.17.12.1957 EFG 1958, 326 Nr.403

herabsetzen⁵⁷⁴⁾, da die Rechtmäßigkeitsprüfung beschränkt ist auf die Beschwer des Änderungsbescheides und diese Beschwer nur aus dem Mehrbetrag gegenüber dem ursprünglichen Steuerbetrag resultiert.

bb) Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen

Fraglich erscheint dagegen, ob § 232 Abs.1 AO und § 42 Abs.1 FGO auch dann eine Beschränkung der Beschwer vorschreiben, wenn die Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen erfolgt⁵⁷⁵⁾.

Nach dem Gesetzeswortlaut werden diese Fälle nicht mit erfaßt, auch gingen die Motive des Gesetzgebers dahin, sicherzustellen, daß bei der Änderung von Steuerbescheiden zuun-gunsten des Steuerpflichtigen die neue Steuerforderung, soweit das Mehr reicht, selbständig anfechtbar ist⁵⁷⁶⁾. Das bedeutet für die Steuerherabsetzung im Wege der Änderung, daß die herabgesetzte Steuer, also der noch geforderte Restbetrag, in vollem Umfang beschweren kann und dies auch tut, soweit diese Beschwer geltend gemacht wird. Denn bei der Herabsetzung liegt die Beschwer darin, daß die Steuer nicht noch weiter herabgesetzt wurde⁵⁷⁷⁾. Die Unanfechtbarkeit des ursprünglichen Bescheides bildet somit nur im Fall

574) BFH v.16.12.1966 BStBl 1967 III 271 (272)

Wauer, Beschwer, DStZ 1943, 45 ff. (49)

vgl. auch für die Gewerbesteuer

BVerwG v.29.3.1968 BVerwGE 29, 270

BVerwG v.5.3.1971 DStZ B 1971, 482,

wonach die Einwendung, daß dem geänderten Gewerbesteuerbescheid die Rechtsgrundlage fehle (Verfassungswidrigkeit der Zweigstellensteuer), nur dazu führen kann, daß der Änderungsbescheid aufgehoben und der ursprüngliche wiederhergestellt wird.

575) so z.B. in den Fällen der §§ 94 Abs.1 Nr.1, 222 Abs.1 Nr.2 und 4 AO, § 14 Abs.3 BewG

576) vgl. Becker, RAO, Anm.1 zu § 222 RAO

Zur historischen Entwicklung vgl. Tipke-Kruse, Anm.4 und 4 a zu § 42 FGO

577) Becker, RAO, Anm. 3 zu § 222 RAO

der Steuererhöhung eine Schranke für die Beschwer in Höhe des alten Steuerbetrages, nicht dagegen bei der Steuerermäßigung. Mit Unterschreitung des ursprünglichen Steuerbetrages entfällt die Sperre der Unanfechtbarkeit⁵⁷⁸⁾.

Trifft eine Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen zusammen mit einer zu seinen Ungunsten, so greift nach h.M.⁵⁷⁹⁾ die Beschränkung der §§ 232 Abs.1 AO, 42 Abs.1 FGO ebenfalls nicht ein. In diesem Fall ist das Ergebnis des Änderungsbescheides selbst wiederum der Saldo zweier gegenläufiger Änderungen. Immer dann aber, wenn der Änderungsbescheid auch eine Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen beinhaltet, sind die §§ 232 Abs.1 AO, 42 Abs.1 FGO nicht anwendbar.

Das führt jedoch nicht dazu, daß die Beschränkung der Anfechtung bei der Steuerherabsetzung regelmäßig gänzlich bedeutungslos wäre. Im Fall der indirekten Beschwer muß auf sie wieder zurückgegriffen werden: Ist die Steuer oder z.B. der Gewinn bei § 215 Abs.2 AO durch Änderungsbescheid herabgesetzt worden, begehrt der Steuerpflichtige aber die Heraufsetzung der Steuer oder des Gewinns, weil die niedrigere Steuer ihm auf Grund bindender Auswirkungen der Gründe des Bescheides anderweitig nachteilig ist (indirekte Beschwer⁵⁸⁰⁾), so würde die Erhöhung der herabgesetzten

578) v.Wallis in Hübschmann, Anm.6 f. zu § 232 AO

Tipke-Kruse, Anm.4 b, 9 zu § 42 FGO

Ziemer-Birkholz, Anm.3 a.E. zu § 42 FGO

579) v.Wallis in Hübschmann, Anm.8 zu § 232 AO

Paulick in Hübschmann, Anm.186 ff. zu § 222 AO

v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.6 zu § 42 FGO

Becker-Riewald-Koch, Anm. 1 (7) zu § 42 FGO

Tipke-Kruse, Anm.4 b a.E. zu § 42 FGO

Kühn-Kutter, Anm.2 b zu § 232 AO

Diese Meinung steht in Einklang mit der Rechtsprechung des BFH zur Gesamtaufrollung bei § 222 Abs.1 Nr.1 und 2 AO, vgl. die st.Rspr., so BFH v.19.11.1965 BStBl 1966 III 156

580) vgl. oben S. 94 ff.

Steuer zu einer Minderung oder Beseitigung seiner Beschwerden führen. Diese Besserstellung soll aber nach dem Rechtsgedanken der §§ 232 Abs.1 AO, 42 Abs.1 FGO nicht weitergehen als der geänderte unanfechtbare Bescheid. Mit einer Erhöhung der herabgesetzten Steuer über den Betrag des ursprünglichen Bescheides hinaus wäre der Steuerpflichtige im Fall der indirekten Beschwerde aber besser gestellt, so daß hier die Beschwerde begrenzt ist durch die Höhe des ursprünglichen Betrages⁵⁸¹⁾.

2) Sonstige Veränderungsgründe

Außer durch die Änderung des Steuerverwaltungsaktes kann die ursprüngliche Beschwerde sich auch durch andere Umstände verringern oder wegfallen. Als solche kommen in Betracht Rechtsänderungen im Fall der verbindlichen Zollauskunft nach § 23 Abs.3 ZG, wonach die Auskunft außer Kraft tritt, wenn die ihr zugrunde liegenden Rechtsvorschriften geändert werden⁵⁸²⁾; Zeitablauf, wenn ein in einem Steuerverwaltungsakt enthaltenes Gebot oder Verbot zeitlich beschränkt ist; der Tod des Beschwerdeführers, wenn der Steuerverwaltungsakt einen höchstpersönlichen Anspruch betrifft, z.B. Nichtzulassung zur Steuerberaterprüfung, da insoweit keine Rechtsnachfolge eintreten kann⁵⁸³⁾. Der Vollzug des Steuerverwaltungsaktes kann u.U. ebenfalls zu einem Wegfall der Beschwerde führen. Da dieses Problem insbesondere bei erfolgter Anfechtung relevant wird, soll es im Zusammenhang mit dem Wegfall der Beschwerde im Klageverfahren behandelt werden⁵⁸⁴⁾.

581) RFH v.30.1.1941 RStB1 1941, 122

BFH v.18.2.1971 BStB1 1971 II 496 (498)

Woerner, Zurücknahme und Änderung, S.105

v.Wallis in Hübschmann, Anm.2 a zu § 232 AO

o.Verf., Urteilsanm. zu BFH v.18.2.1971 a.a.O., HFR 71,393

Deselaers, Beschränkung der Anfechtung von Berichtigungsbescheiden durch § 234 AO, StuW 1956, 379 ff. (379)

582) vgl. dazu v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.48 zu § 95 FGO m.w.N.; Pfander, Die Zusage im öffentlichen Recht, S.45 f., 279 f.

583) vgl. dazu ausführlich Otto, Die Nachfolge in öffentlich-rechtlichen Positionen des Bürgers, S.64 ff.

584) s.unter 2. 207 ff.

II Veränderungen der Beschwer nach Klageerhebung

Mit der Erhebung der Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage soll die aus einem ergangenen oder unterlassenen Steuerverwaltungsakt resultierende Beschwer durch gerichtliche Entscheidung beseitigt werden. Ebenso wie vor der Klageerhebung können in dem Zeitraum zwischen Klageerhebung, mit der die Rechtshängigkeit gem. § 66 Abs.1 FGO eintritt, und der letzten mündlichen Verhandlung Umstände eintreten, durch die die angefochtene Beschwer nunmehr wegfällt.

Der Wegfall der Beschwer ist eng verknüpft mit der Erledigung der Hauptsache. Die Erledigung der Hauptsache hat den Wegfall der Beschwer zur Voraussetzung⁵⁸⁵⁾. Unter Hauptsache ist dabei die den Streitgegenstand bildende Beschwer zu verstehen⁵⁸⁶⁾. Ist die Beschwer entfallen, ist auch kein Raum mehr für eine Entscheidung über den nicht mehr vorhandenen⁵⁸⁷⁾ Streitgegenstand, sondern nur noch für die Kostenentscheidung.

1) Gründe für den Wegfall der Beschwer

Die FGO regelt nicht die Erledigungsgründe, sondern nur die Kostenfolge in § 138 FGO⁵⁸⁸⁾.

Die Umstände, die die streitbefangene Beschwer wegfallen lassen, sind im Gegensatz zu der prozessualen Beseitigung der Beschwer durch ein den Bescheid aufhebendes Urteil außerprozessualer Art⁵⁸⁹⁾ und identisch mit denjenigen, die vor

585) vgl. auch Eyermann-Fröhler, Anm.39 zu § 113 VwGO Klempt-Meyer, Kostenrecht, S.9

586) vgl. oben S.194 ff.

so auch Ruppel, Erledigung der Hauptsache, S.31 ff., allerdings nur für die Verpflichtungsklage.

Zur Identität von Hauptsache und Streitgegenstand vgl. auch Geist, Erledigung der Hauptsache, DStR 1969, 24 ff. (24 f); v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.2 zu § 138 FGO

587) Paulick, FGO, Tz.187

588) vgl. die entsprechenden Regelungen der §§ 91 a ZPO, 161 VwGO

589) vgl. BFH v.6.11.1963 HFR 1964, 256

Klageerhebung zum Fortfall der Beschwer führen⁵⁹⁰⁾. An dieser Stelle kann nicht auf alle denkbaren Fälle eingegangen werden, sondern nur auf die von besonderer Bedeutung, so auf die Frage, die die Tilgung der mit Steuerbescheid festgesetzten Steuerschuld durch Zahlung, Vollstreckung und Aufrechnung für den Wegfall der Beschwer aufwirft.

Grundsätzlich läßt die Vollstreckung der in dem Steuerbescheid festgesetzten Steuer die von dem Steuerbescheid ausgehende und angefochtene Beschwer unberührt⁵⁹¹⁾; das gleiche gilt für die freiwillige Zahlung der Steuerschuld durch den Steuerpflichtigen, der damit einer Vollstreckung zuvorkommen will⁵⁹²⁾. Vor Zahlung der Steuer besteht die Beschwer in dem Ausspruch, daß der Steuerpflichtige die ausgesprochene Steuer schuldet⁵⁹³⁾, daran ändert sich durch die - freiwillige oder unfreiwillige - Zahlung nichts.

Problematisch wird die Frage bei Haftungsbescheiden, wenn während des Anfechtungsverfahrens ein Dritter - Mithaftender oder der Steuerschuldner selbst - die Steuer entrichtet.

Während der BFH früher⁵⁹⁴⁾ in diesem Fall keine Erledigung der Hauptsache annahm, ist er in neuerer Zeit⁵⁹⁵⁾ allerdings ohne Begründung - unter Billigung durch die finanzgerichtliche Rechtsprechung⁵⁹⁶⁾ und den überwiegenden Teil der

590) s.oben S. 206

vgl. auch Stich, Beschwer im Verwaltungsprozeß, S.162 ff. (164)

591) so BFH v.26.1.1981 StRK § 34 Abs.1 EStG R.16

Becker-Riewald-Koch, Anm. 7 (1) a.E. zu § 100 FGO

592) so schon RFH v.28.1.1921 RFHE 4, 289

593) Dieser Steuerbescheid stellt die Grundlage für die Vollstreckung des Steueranspruches dar.

594) BFH v.20.3.1952 BStBl 1952 III 140 (141 zu 2.); BFH v. 29.9.1960 StRK § 103 AO R.13; insbesondere BFH v.7.8.1963 HFR 1964, 178

595) BFH v.19.7.1962 HFR 1963, 150

596) Hess.FG v.22.3.1967 EFG 1967, 519 Nr.579

Hess. FG v.22.3.1967 EFG 1967, 520 Nr.580

Literatur⁵⁹⁷⁾ gegenteiliger Ansicht, wonach mit Zahlung durch den Dritten sich die Hauptsache erledigt. Dem kann nicht gefolgt werden. Die Erledigung der Hauptsache hat den Wegfall der Beschwer zur unabdingbaren Voraussetzung⁵⁹⁸⁾. Bei einem Haftungsbescheid ist die Beschwer jedoch nicht schon dann weggefallen, wenn ein anderer als der in Anspruch genommene Haftungsschuldner die Haftungssumme zahlt. Zwar ist die Haftungsschuld abhängig vom Bestand der Hauptschuld, was zur Folge hat, daß bei Tilgung durch einen gesamtschuldnerisch mithaftenden Dritten auch der Haftungsanspruch gegen den in Anspruch genommenen Haftungsschuldner gem. § 7 Abs.4 S.1 StAnpG untergegangen ist. Dies Erlöschen der Haftungsschuld berührt aber die Existenz des Haftungsbescheides nicht, sondern macht ihn nur rechtswidrig. Die Beschwer durch den Haftungsbescheid ist unverändert vorhanden, denn er könnte noch vollstreckt werden⁵⁹⁹⁾. Die mit Zahlung der Schuld eingetretene Rechtswidrigkeit der aus dem angefochtenen Haftungsbescheid fließenden Beschwer - Festsetzung der Haftungsschuld - muß dann durch Urteil festgestellt und der Haftungsbescheid aufgehoben werden. Erst wenn dieses Ergebnis - Aufhebung des Bescheides - , das die Beschwer beseitigt, bereits während des Klageverfahrens (vor der letzten mündlichen Verhandlung) eintritt, wäre die Beschwer weggefallen und die Hauptsache erledigt. Das könnte etwa geschehen, wenn das FA nach Eintritt der Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides

597) Fichtelmann, Erledigt sich das Haftungsverfahren in der Hauptsache durch Zahlung der Steuer? FR 1965, 106 ff. v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.51 zu § 95 FGO a.M. aber Becker-Riewald-Koch, Anm.7 (9) zu § 101 FGO

598) s. oben S. 207

599) Etwaige Einwendungen des Haftungsschuldners im Vollstreckungsverfahren beseitigen die Beschwer ebenfalls nicht.

diesen durch Änderungsbescheid zurücknimmt⁶⁰⁰⁾. Solange das aber nicht geschieht, besteht die Beschwer fort. Die gegenteilige h.M. übersieht in diesem Fall, daß die Beschwer streng zu trennen ist von der Rechtmäßig- bzw. -widrigkeit des Steuerverwaltungsaktes.

Dagegen ist auch im Verfahren gegen die Ablehnung einer Steuerstundung nach Meinung der Rechtsprechung⁶⁰¹⁾ die Hauptsache nicht erledigt, wenn die zu stundende Abgabenschuld freiwillig bezahlt oder beigetrieben wird, sondern erst etwa dann, wenn die zu stundende Steuer inzwischen erstattet wurde⁶⁰²⁾; entsprechendes gilt im Verfahren der Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung⁶⁰³⁾.

2) Prozessuale Folgen des Wegfalls der Beschwer (Erledigung der Hauptsache)

Ist die Beschwer fortgefallen, so sind die prozessualen Folgen abhängig von dem Verhalten der Beteiligten nach der Erledigung der Hauptsache. Dabei braucht im Rahmen dieser Darstellung auf die Erledigungserklärungen nicht in allen Einzelheiten eingegangen zu werden.

Die Erledigungserklärungen sind von Bedeutung dafür, inwieweit das Gericht den Wegfall der Beschwer und die dadurch eingetretene Erledigung der Hauptsache von Amts wegen prüfen muß. So entfällt eine Prüfung der Erledigung nach ständiger Rechtsprechung⁶⁰⁴⁾, wenn Kläger und Beklagter über-

600) Die dadurch eintretende für das FA ungünstige Kostenfolge des § 138 Abs.2 FGO läßt sich aber damit rechtfertigen, daß es dazu nicht gekommen wäre, wenn das FA zunächst nur einen Gesamtschuldner in Anspruch genommen hätte.

601) vgl. BFH v.22.3.1963 BStBl 1963 III 332
BFH v.13.9.1966 BStBl 1966 III 694
dagegen FG Rheinland-Pfalz v.21.5.1969 EFG 1969, 460
Nr.512 - n.rkr. -

602) so BFH v.14.8.1963 BStBl 1963 III 445

603) s. dazu v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.53 zu § 95 FGO m.w.N.

604) BFH v.15.2.1968 BStBl 1968 II 413
BFH v.21.2.1968 BStBl 1968 II 414
BFH v.23.2.1968 BStBl 1968 II 352
BFH v.10.11.1971 BStBl 1972 II 222

einstimmende Erledigungserklärungen abgegeben haben, was als ein Ausfluß der Dispositionsmaxime angesehen wird⁶⁰⁵⁾, die insoweit der Untersuchungsmaxime vorgeht. In diesem Fall bedarf es nur noch einer Kostenentscheidung nach § 138 FGO. Demgegenüber muß das Gericht bei einseitigen Erledigungserklärungen lediglich eines Beteiligten seiner Prüfungspflicht nachkommen und je nach Vorliegen einer Beschwer und ihrer Geltendmachung entscheiden:

Hat nur der Kläger die Hauptsache für erledigt erklärt, so ist, wenn die Erledigung wegen entfallener Beschwer tatsächlich eingetreten ist, die Erledigung durch Urteil auszusprechen und über die Kosten zu befinden⁶⁰⁶⁾. Ist die Hauptsache aber nicht erledigt, so ist die Klage trotz fortbestehender Beschwer als unzulässig abzuweisen⁶⁰⁷⁾, da es infolge der Erledigungserklärung des Klägers an der Geltendmachung der Beschwer fehlt.

Hat dagegen nur der Beklagte, nicht auch der Kläger eine Erledigungserklärung abgegeben, so ist, wenn keine Erledigung eingetreten ist, über die Rechtmäßigkeit der weiterbestehenden Beschwer durch Sachurteil zu entscheiden. Ist jedoch die Beschwer weggefallen, so daß die Hauptsache erledigt ist, so ist nicht auf Grund der Erledigungserklärung des Beklagten die Erledigung auszusprechen⁶⁰⁸⁾, sondern nach wie vor über die Klage zu entscheiden mit der Folge, daß die Klage mangels Beschwer als unzulässig abzuweisen ist⁶⁰⁹⁾.

605) Gänger, Erledigung der Hauptsache, StB 1969, 1 ff. (1) Geist, Erledigung der Hauptsache, DStR 1969, 24 ff. (27)

606) vgl. zum Streit, ob die Kostenfolge § 138 oder § 135 FGO zu entnehmen ist, Tipke-Kruse, Anm.2 zu § 138 FGO m.w.N.

607) vgl. v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.41 zu § 95 FGO, der zum gleichen Ergebnis wegen fehlenden Sachantrags kommt

608) so aber neuerdings BFH v.5.8.1970 BStBl 1970 II 785

609) FG Baden-Württemberg v.25.11.1966 EFG 1967, 247 Nr.266

FG Düsseldorf v.31.1.1967 EFG 1967, 298 Nr.326

FG Hamburg v.2.12.1969 EFG 1970, 177 Nr.188 mit ausführlicher Begründung

v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.17 zu § 68 FGO

Ziemer-Birkholz, Anm.120 zu § 40 FGO

zur Kostenfolge s.o. Fn.606

Tritt die Erledigung der Hauptsache erst in der Revisionsinstanz ein, so ist die der Klage zugrunde liegende Beschwer entfallen, nicht aber auch die Rechtsmittelbeschwer⁶¹⁰⁾, da die finanzgerichtliche Entscheidung davon nicht berührt wird. In diesem Fall muß man das sonst mit der Rechtsmittelbeschwer identische Rechtsmittelschutzbedürfnis⁶¹¹⁾ verneinen und die Revision als unzulässig abweisen⁶¹²⁾, da anderenfalls nur eine Abweisung der Revision als unbegründet in Frage käme⁶¹³⁾.

3) Teilweiser Wegfall der Beschwer

Ob bei einem teilweisen Wegfall der Beschwer, so etwa, wenn die Steuer durch Änderungsbescheid teilweise reduziert wird, die Hauptsache gänzlich oder nur teilweise erledigt ist, hängt davon ab, ob der Kläger den Änderungsbescheid nach § 68 FGO in das Verfahren einbezieht. Tut er das, so tritt entsprechend der durch den Änderungsbescheid verminderten Beschwer eine teilweise Erledigung ein⁶¹⁴⁾. Wird der Änderungsbescheid nicht nach § 68 FGO zum Gegenstand des Verfahrens gemacht, ist durch die Änderung die Beschwer des ursprünglichen und allein den Streitgegenstand bildenden Bescheides weggefallen, so daß das Verfahren in vollem Umfang erledigt ist⁶¹⁵⁾. Die dann aus dem Änderungsbescheid

610) so aber Ruppel, Erledigung der Hauptsache, S.90 f.

611) vgl. oben S. 62 ff.

612) so BFH v.25.10.1968 BStBl 1969 II 167

613) vgl. oben S.62 ff.

614) vgl. Becker-Riewald-Koch, Anm.7 (1) a.E. zu § 100 FGO

615) so die h.M., die auf der Auffassung beruht, daß der Änderungsbescheid selbständig neben den ursprünglichen Bescheid tritt, so BFH v.14.5.1969 BStBl 1969 II 538 (vgl. auch oben S.200ff; Kühn-Kutter, Anm.2 zu § 68 FGO; Ziemer-Birkholz, Anm.43 zu § 72 FGO. Stellt der Änderungsbescheid dagegen kein aliud dar, sondern führt er entsprechend seinem Inhalt den ursprünglichen Bescheid fort, so tritt auch bei teilweiser Herabsetzung der Steuer durch Änderungsbescheid nur ein teilweiser Wegfall der Beschwer mit der Folge der teilweisen Erledigung ein, so Tipke-Kruse, Anm.7 zu § 68 FGO, ebenso wohl v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.18 zu § 68 FGO; vgl. ferner BFH v.23.3.1972 (Anrufung des Großen Senats) BStBl 1972 II 467

resultierende (geringere) Beschwer kann der Steuerpflichtige selbständig anfechten.

4) Beschwer bei dem Feststellungsantrag nach § 100 Abs.1 S.4 FGO

Ist die Beschwer nach Rechtshängigkeit und vor dem Urteil weggefallen und demzufolge eine Erledigung der Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage eingetreten, kann auf Antrag des Klägers trotzdem noch nachträglich die Rechtswidrigkeit des Steuerverwaltungsaktes nach § 100 Abs.1 S.4 FGO ausgesprochen werden. Voraussetzung für die Zulässigkeit⁶¹⁶⁾ dieses Antrags ist ein "berechtigtes Interesse" an dieser Feststellung. Im Rahmen dieser Untersuchung soll nur erörtert werden, wie sich dieses Feststellungsinteresse zu der Beschwer verhält. Dazu kann im wesentlichen auf die Ausführungen zum Feststellungsinteresse bei der Feststellungsklage verwiesen werden⁶¹⁷⁾.

Das für die nachträgliche oder auch "unechte" Feststellungsklage des § 100 Abs.1 S.4 FGO erforderliche Interesse kann nicht identisch sein mit der Beschwer, da diese ja bereits entfallen sein muß⁶¹⁸⁾. Gleichwohl sind beide Begriffe nicht wesensverschieden. Auch nach der Erledigung der Hauptsache ist noch ein u.U. in bestimmter Weise beschwerender Umstand vorhanden, nämlich die Tatsache, daß der streitbefangene Steuerverwaltungsakt bis zum Zeitpunkt seiner Erledigung beschwerend bestanden hat. Soweit sich an diesen Umstand für den Kläger nachteilige Folgen knüpfen, die außerhalb des Bereiches liegen, der von der steuerrechtlich relevanten Beschwer umfaßt wird, kann der Kläger das

616) vgl. Geist, Erledigung der Hauptsache, DStR 1969, 24 ff.

617) vgl. oben S.53f

(30)

618) vgl. FG Bremen v.5.4.1968 EFG 1968, 425 Nr.473

für die "unechte" Feststellungsklage notwendige Interesse besitzen. Dieses Interesse setzt auch eine negative Beeinträchtigung voraus, doch in einer gegenüber der eigentlichen (und nicht mehr vorhandenen) Beschwer abgemilderten und viel schwächeren Form.

Das Verhältnis zur Beschwer läßt sich demnach so fassen, daß Grundlage des Feststellungsinteresses eine über die Beschwer hinausreichende Beeinträchtigung sein muß, die allerdings erst in der Zukunft⁶¹⁹⁾ oder in außersteuerlichen Bereichen liegen kann⁶²⁰⁾. So wurde bei einem Antrag auf Feststellung der Rechtswidrigkeit eines erledigten Einkommensteuerbescheides mit der Begründung, die begehrte Feststellung sei richtungsweisend, wenn auch nicht verbindlich, für zukünftige Veranlagungen, das Feststellungsinteresse zu Recht verneint⁶²¹⁾, denn läge eine solche Bindung für die Zukunft vor, wäre schon eine indirekte Beschwer gegeben. Denkbar ist dagegen z.B. eine derartige zu einem Feststellungsinteresse führende über die Beschwer hinausgreifende Beeinträchtigung, wenn der Kläger zur Geltendmachung eines Schadensersatzanspruchs wegen Amtspflichtverletzung (§ 839 BGB) vor der Zivilgerichtsbarkeit eine finanzgerichtliche Feststellung der Rechtswidrigkeit braucht, obwohl diese Feststellung das Zivilgericht nicht bindet und somit keine

619) Zur Wiederholungsgefahr vgl. BFH v.12.10.1965 BStBl 1965 III 721 (722)

620) Dieser Beeinträchtigungsbereich läßt sich etwa vergleichen mit den Auswirkungen eines Steuerbescheides, die für eine indirekte Beschwerung nicht mehr ausreichen, vgl. oben S. 140 ff.

621) FG München v.13.10.1967 EFG 1968, 76 Nr.89, bestätigt durch BFH v.16.12.1971 BStBl 1972 II 182
vgl. ferner FG München v.26.1.1966, EFG 1966, 403 Nr.445

präjudizielle Bedeutung hat⁶²²⁾.

H Beschwer durch Kostenentscheidungen

Über die Kosten, die durch die Erhebung des Rechtsbehelfs entstanden sind⁶²³⁾, ist in der Entscheidung über den Rechtsbehelf mit zu befinden, so nach § 254 AO für den außergerichtlichen und nach § 143 FGO für den gerichtlichen Rechtsbehelf.

I Beschwer durch die Kostenentscheidung im Vorverfahren

Die Kostenentscheidung im Vorverfahren ist eine Nebenentscheidung zur außergerichtlichen Rechtsbehelfsentscheidung⁶²⁴⁾ und mit dieser in der Regel verbunden. Die Qualifizierung als Nebenentscheidung bedeutet, daß sie hinsichtlich ihrer Beschwerfähigkeit den Rang der Hauptentscheidung teilt und somit selbständig beschweren kann, wenn dem Rechtsbehelfsführer Kosten auferlegt wurden. Inhaltlich stellt die Kostenentscheidung eine Nebenfolge der Hauptsacheentscheidung dar. Im Fall der Erledigung der Hauptsache vor der außergericht-

622) vgl. Becker-Riewald-Koch, Anm. 7 (3) zu § 100 FGO

Kühn-Kutter, Anm. 1 e zu § 100 FGO

Ziemer-Birkholz, Anm. 70 zu § 100 FGO

v. Wallis-List in Hübschmann, Anm. 59 zu § 100 FGO

Ule, Verwaltungsprozeßrecht, § 34 II, verneint dagegen wegen der fehlenden Bindung ein Feststellungsinteresse. Dem kann nicht gefolgt werden, denn wenn das Feststellungsinteresse immer eine bindende Auswirkung des angefochtenen und erledigten Verwaltungsaktes voraussetzen würde, würde § 100 Abs. 1 S. 4 FGO leerlaufen, da dann wegen der bindenden Auswirkung immer noch eine indirekte Beschwer vorläge, die die Erledigung der Hauptsache verhindert hätte.

623) Davon zu trennen sind die Bescheide über Kosten, die nach § 227 AO erhoben werden; auf sie sind die o. a. Grundsätze der Beschwer bei Steuerbescheiden anzuwenden, vgl. § 229 Nr. 11 AO

624) v. Wallis in Hübschmann, Anm. 2 zu § 254 AO

Tipke-Kruse, Anm. 1 zu § 254 AO

Klempt-Meyer, Kostenrecht, S. 13

lichen Rechtsbehelfsentscheidung wird der Kostenausspruch zum alleinigen Inhalt der Rechtsbehelfsentscheidung (sog. isolierte Kostenentscheidung).

In der Regel wird die Beschwerde der Kostenentscheidung zusammen mit der der Hauptsachenentscheidung angefochten werden. Fraglich kann lediglich sein, ob sie auch allein abgesehen von der isolierten Kostenentscheidung angefochten werden kann.

Während vor der Geltung des GG die selbständige Anfechtbarkeit der Kostenentscheidung des Finanzamtes verneint wurde⁶²⁵⁾, was mit dem Wortlaut des § 232 Abs.1 AO a.F.⁶²⁶⁾ begründet wurde, läßt sich diese Meinung unter der Herrschaft des Art.19 Abs.4 GG nicht mehr aufrecht erhalten. Die Kostenentscheidung ist, soweit sie beschwert, nach nunmehr h.M.⁶²⁷⁾ als eigener Akt der öffentlichen Gewalt in jedem Fall anfechtbar. Die von ihr ausgehende Beschwerde kann daher unabhängig davon angefochten werden, ob eine Beschwerde in der Hauptsache vorliegt oder die Hauptsacheentscheidung überhaupt angefochten wird.

625) so schon RFH v.21.5.1920 RFHE 3, 38

626) s. dazu oben S.16

627) BFH v.15.12.1959 BStBl 1960 III 55

BFH v.26.5.1965 HFR 1965, 485

FG Nürnberg v.18.12.1953 EFG 1954, 63 Nr.70

FG Rheinland-Pfalz v.16.10.1958 EFG 1959, 145 Nr.180

FG Bremen v.15.5.1970 EFG 1970, 508 Nr.534

Becker-Riewald-Koch, Anm.1 (1) zu § 145 FGO

Ziener-Birkholz, Anm.2 zu § 145 FGO

Tipke-Kruse, Anm.2 zu § 254 AO, der das Ergebnis mit einem Umkehrschluß aus § 145 Abs.1 FGO (s. dazu unten S. 217 f. begründet

unklar Kühn-Kutter, Anm.3 zu § 254 AO

Oswald, Fragen zur neuen FGO, StuW 1967, 561 ff.

Kraft, Kostenentscheidung und Streitwertfeststellung, BB 1969, 173 ff. (175)

Stobbe, Rechtsbehelfe gegen Kostenentscheidungen, DStR 1970, 168 f.

Boeker, Kostenrecht, S.178

Klempt-Meyer, Kostenrecht, S.14

II Beschwer durch die finanzgerichtliche Kostenentscheidung

Auch die finanzgerichtlichen Kostenentscheidungen können eine Beschwer enthalten, soweit sie einem Verfahrensbeteiligten Kosten auferlegen. Diese Beschwer kann größer sein als die der finanzbehördlichen Kostenentscheidung, wenn etwa bei Klageabweisung dem Kläger neben den Kosten des Vorverfahrens auch die des gerichtlichen Verfahrens auferlegt werden. Die Beschwer unterscheidet sich jedoch erheblich von der bei der Kostenentscheidung im Vorverfahren: während sich die Beschwer dort gründet auf einen Akt der öffentlichen Verwaltung, ist es hier ein Akt der Rechtsprechung. Die Rechtsprechung ist jedoch kein Teil der öffentlichen Gewalt i.S.d. Art.19 Abs.4 GG⁶²⁸⁾, so daß eine (weitere) gerichtliche Überprüfung der aus der finanzgerichtlichen Kostenentscheidung resultierenden Beschwer nicht mehr notwendigerweise geboten ist, denn Art.19 Abs.4 GG beinhaltet keine Mobilisierung der Rechtsprechung gegen die Rechtsprechung⁶²⁹⁾.

So schränkt § 145 Abs.1 FGO in zulässiger Weise die selbständige Anfechtbarkeit der Kostenentscheidung eines Finanzgerichts ein und läßt mit Ausnahme der isolierten Kostenentscheidung (§ 145 Abs.2 FGO)⁶³⁰⁾ ein Rechtsmittel nur bei

628) vgl. Maunz-Dürig, Anm.17 zu Art.19 Abs.4 GG BVerfG v.5.2.1963 BVerfGE 15, 275 ff. (280)

629) so BFH v.1.2.1957 BStBl 1957 III 90

630) Auch die Beschwer der isolierten Kostenentscheidung ist nur beschränkt rechtsmittelfähig, wenn der Beschwerdeführer gem. §§ 145 Abs.2, 128 Abs.3 FGO 50 DM übersteigt.

gleichzeitiger Anfechtung der Hauptsachentscheidung zu⁶³¹⁾.

J Beschwer und Streitwert

Der Streitwert ist maßgeblich zur Ermittlung der Revisionssumme bei der Streitwertrevision nach § 115 Abs.1 FGO und für die Berechnung der Kosten gem. §§ 146, 140 FGO i.V.m. § 10 GKG⁶³²⁾. Die Beschwer muß im Hinblick auf den Streitwert in zweifacher Weise erörtert werden: einerseits ist die Beschwer für die Bemessung des Streitwertes von Bedeutung und andererseits kann von der Festsetzung des Streitwertes selbst wiederum eine Beschwer ausgehen.

I Die Bedeutung der Beschwer für den Streitwert

Der Streitwert ist gem. § 140 Abs.3 FGO unter Berücksichtigung der Sachanträge der Beteiligten nach freiem Ermessen zu bestimmen. Kriterium für die Handhabung dieses Ermessens ist der Wert des durch den Klageantrag festgelegten Streitgegenstandes, somit nach ständiger Rechtsprechung⁶³³⁾ im

631) so auch die Rspr. des BFH vor Inkrafttreten der FGO, vgl. BFH v.1.2.1957 a.a.O. (Fn629) mit ausführlicher Begründung
vgl. dazu Fließbach, Erläuterungen zur Rechtsprechung, StuW 1957, 367 ff. und Ruoff, Urteilsanmerkung, DStRu 1957, 372 f., der auf die unerwünschte Folge dieser Rechtslage hinweist, wonach die Hauptsache u.U. nur zu dem Zweck angefochten wird, um die Überprüfung der Kostenentscheidung zu erreichen.
BFH v.16.1.1959 BStBl 1959 III 119
BFH v.9.4.1964 StRK § 232 AO R.36, wonach es gleichgültig ist, ob die Hauptsache durch Sach- oder Prozeßurteil entschieden wurde.

632) Entsprechendes gilt im Vorverfahren, vgl. §§ 255, 250 AO i.V.m. § 10 GKG

633) RFH v.4.2.1921 RFHE 5, 10
BFH v.24.1.1958 BStBl 1958 III 122
BFH v.26.4.1966 BStBl 1966 III 424
BFH v.28.9.1967 BStBl 1968 II 62

Regelfall der strittige Steuerbetrag. So wie die angefochtene Beschwerde den Umfang des Streitgegenstands festlegt⁶³⁴⁾, bildet die Größe der Beschwerde zugleich den Wert des Streitgegenstandes⁶³⁵⁾.

Wenn auch auf Grund dieser systematischen Betrachtung die Höhe der Beschwerde und der Streitwert notwendigerweise identisch sein müssen, ergeben sich doch bei der praktischen Ermittlung des Streitwertes erhebliche Schwierigkeiten. Während bisher bei der Untersuchung der Beschwerde als Zulässigkeitsvoraussetzung es im wesentlichen darauf ankam, festzustellen, ob überhaupt eine Beschwerde vorlag sowie die Grenze dieser Beschwerde zu bestimmen, erfordert die Festlegung des vollen Beschwerwertes eine viel genauere Prüfung. Ohne auf alle Fragen der Streitwertfeststellung eingehen zu wollen⁶³⁶⁾, soll im folgenden nur auf die grundsätzlichen Zusammenhänge zwischen den einzelnen Beschwermöglichkeiten und dem Streitwert eingegangen werden.

634) vgl. oben S.192 ff.

635) Bei einer Mehrheit von Revisionsklägern ist die Revisionssumme grundsätzlich aus der Beschwerde jedes einzelnen Klägers zu errechnen; eine Zusammenrechnung erfolgt nur im Fall der Streitgenossenschaft, vgl. dazu BFH v.12.6.1968 BStBl 1968 II 749
BFH v.25.3.1969 BStBl 1969 II 471

o.Verf., Urteilsanmerkung, HFR 1969, 429
636) s. dazu die Übersicht von Reichel-Mittelstaedt-Redetzke, Der Streitwert im Steuerrecht, BB 1969, Beil. 8 zu Heft 31, S.1 ff.

1) Streitwert bei direkter Beschwer

Im Falle der direkten Beschwer bei Steuerbescheiden ergeben sich für den Streitwert keine Besonderheiten. Wenn also eine Steuerfestsetzung zwecks Herabsetzung der Steuer angefochten wird, ist der angefochtene Steuerbetrag identisch mit dem Streitwert.

Wird dagegen die Herabsetzung einer Feststellung in einem Grundlagenbescheid erstrebt, so ist z.B. bei einem Gewinnfeststellungsbescheid nach § 215 Abs.2 AO der Wert der Beschwer nicht gleichzusetzen mit dem Betrag des angefochtenen zu hohen Gewinns. Da der Gewinn nur eine Besteuerungsgrundlage darstellt, die unter den Voraussetzungen des § 215 Abs.2 AO lediglich verfahrensmäßig verselbständig ist, liegt die Beschwer erst in den bindenden Auswirkungen der Gewinnfeststellung auf die davon abhängige Einkommen- oder Körperschaftsteuer⁶³⁷⁾.

Hier wird der Unterschied in der Intensität deutlich, mit der das Vorliegen der Beschwer zu untersuchen ist. Während für die Beschwer als Zulässigkeitsvoraussetzung die generelle Feststellung genügt, daß die Höhe des festgesetzten Gewinns wegen der späteren Verwertung in der Veranlagung der Beteiligten direkten Einfluß auf die Höhe der Steuer hat und den Beteiligten deshalb beschwert⁶³⁸⁾, muß diese Beschwer zur Streitwertermittlung nunmehr genau ausgemacht werden. Das wäre aber nur möglich, wenn man die Auswirkungen des Gewinns auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer jeweils im einzelnen errechnen würde, was eine Vorwegnahme der Einzelveranlagung bedeuten würde. Gar nicht mehr durchführbar ist die Bestimmung der (oft erst zukünftigen) Wirkungen

637) grundlegend RFH v.28.5.1938 RStBl 1938, 554

638) vgl. oben S.94 ff.

von Einheitswertfeststellungen auf alle davon abhängigen Steuerarten. Eine derartige Errechnung will § 14o Abs.3 EGO aber gerade verhindern. Infolgedessen fordert auch der BFH⁶³⁹⁾ keine Einzelberechnung, sondern läßt eine pauschale Streitwertermittlung zu. Sie erfolgt nach bestimmten von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Prozentsätzen⁶⁴⁰⁾ von den streitigen und beschwerenden Feststellungen der verschiedenen Grundlagenbescheide.

Weitere Auswirkungen der Steuerbescheide, die nicht bindender Art sind und deshalb auch bei der Beschwer nicht zu berücksichtigen waren⁶⁴¹⁾, bleiben dementsprechend auch bei der Streitwertermittlung außer Betracht. So sind z.B. in den Streitwert nicht mit einzubeziehen die gewerbsteuerlichen Auswirkungen eines Gewinnfeststellungsbescheides, da die Gewerbesteuerfestsetzung in einem gegenüber der Einkommensteuer völlig selbständigen Verfahren erfolgt⁶⁴²⁾.

Fraglich ist, ob das ebenso für die Kircheneinkommensteuer gilt. Nach h.M.⁶⁴³⁾ bleibt die Kirchensteuer als Zuschlag zur Einkommensteuer für den Streitwert bei der Anfechtung des Einkommensteuerbescheides außer Betracht. Dem steht aber der Umstand entgegen, daß bei der von den Finanzämtern erhobenen Kirchensteuer nicht nur eine faktische Bindung wie bei der Gewerbesteuer, sondern eine strikte rechtliche Bindung an den festgesetzten Einkommensteuerbetrag vor-

639) in st.Rspr., vgl. BFH v.19.11.1971 BStBl 1972 II 85

640) vgl. BFH v.19.11.1971 a.a.O. (Fn.639) für die Einheitsbewertung, im übrigen vgl. oben Fn.636
Kalbhenn, Streitwertbemessung, DStZ A 1958, 140
Klempt-Meyer, Kostenrecht, S.146 ff.

641) vgl. oben S. 129 ff., 140 ff.

642) vgl. oben S.158 und BFH v.26.4.1966 BStBl 1966 III 424
BFH v.28.9.1967 BStBl 1968 II 62

643) RFH v.28.5.1938 RStBl 1938, 554

BFH v.25.8.1955 BStBl 1955 III 298

Klempt-Meyer, Kostenrecht, S.143

Gericke, Streitwert und Kirchensteuer, FR 1955, 418

a.M. Erichsen, Streitwert und Kirchensteuer, FR 1955, 288 und 418 f.

Westerhausen, Zur Festsetzung des Streitwertes, DStRu 1956, 223 ff.

liegt⁶⁴⁴⁾, die vergleichbar ist mit der zwischen Grundlagen- und Folgebescheiden nach § 218 Abs.2 AO. So wird im Rahmen der Kirchensteuererhebung die Einkommensteuer der Kirchensteuer als Maßstab zugrunde gelegt, ohne daß eine selbständige kirchensteuerliche Ermittlung der Einkommensteuer durchzuführen ist⁶⁴⁵⁾. Das hat aber für den Streitwert bei der Anfechtung eines Einkommensteuerbescheides zur Folge, daß diese bindenden kirchensteuerlichen Auswirkungen in Übereinstimmung mit Erichsen und Westerhausen⁶⁴⁶⁾ notwendigerweise mit einbezogen werden müssen.

2) Streitwert bei indirekter Beschwer

Bei der indirekten Beschwer kann demgegenüber anders als bei der direkten Beschwer auch im Hinblick auf den Streitwert nicht auf den festgesetzten Steuerbetrag abgestellt werden. Da hier die Beschwer nicht aus der angefochtenen zu niedrigen Steuerfestsetzung resultiert, sondern aus den anderweitigen bindenden nachteiligen Auswirkungen, die von den Gründen des Steuerverwaltungsaktes ausgehen⁶⁴⁷⁾, besteht der Wert dieser Beschwer (Streitwert⁶⁴⁸⁾) aus der Höhe der indirekten Nachteile⁶⁴⁹⁾, vermindert um den Wert des direkten Vorteils (niedrige Steuerfestsetzung).

644) vgl. z.B. Art.1 Abs.2, 19 Abs.1 BayKirchStG (BayGVBl 1967, 317)

Engelhardt, Kirchensteuer, S.136 ff. (139 f.)

645) Bei der alleinigen Anfechtung des Kirchensteuerbescheides kann dann nicht mehr geltend gemacht werden, die Einkommensteuer hätte niedriger festgesetzt werden müssen, denn insoweit findet eine Vorverlagerung der Beschwer wie in § 232 Abs.2 AO, § 42 Abs.2 FGO statt, vgl. oben S.151 ff.

646) a.a.O. (Fn.643)

647) vgl. oben S. 94 ff.

648) Ziemer-Birkholz, Anm.48 a zu § 140 FGO spricht hier vom "negativen Streitwert". Der Begriff erscheint aber irreführend, denn ein Streitwert kann nur positiv sein, wenn er auch aus negativen Auswirkungen resultiert.

649) Die Höhe dieser anderweitigen Nachteile ist dann überschlägig zu ermitteln bzw. zu schätzen, soweit die Nachteile erst in zukünftigen Veranlagungszeiträumen eintreten.

Während die bisherige Rechtsprechung⁶⁵⁰⁾ in diesen Fällen zu Recht die indirekten Auswirkungen in die Streitwertberechnung einbezog, stellt der BFH nunmehr⁶⁵¹⁾ nur auf den unmittelbaren Sachantrag des Klägers ab und bemißt den Streitwert nach dem unmittelbar beantragten Erhöhungsbetrag der Steuer.

Dieser Lösung kann in Übereinstimmung mit Mittelbach⁶⁵²⁾ so ohne weiteres nicht gefolgt werden, da sie die besonderen Charakteristika der indirekten Beschwer nicht berücksichtigt. Die zu niedrige Steuerfestsetzung allein beschwert in keiner Weise und auch der Umstand, daß die Steuer in dem Bescheid nicht wie mit der Klage beantragt höher festgesetzt wurde, kann allein keinesfalls beschwerend wirken; die beantragte Erhöhung ist vielmehr nur die zwangsläufige Folge der Beseitigung der anderweitigen beschwerenden Nachteile durch die Änderung der Gründe des Bescheides, so daß der Erhöhungsbetrag keinesfalls Grundlage der Streitwertberechnung sein kann, sondern dafür auf die indirekten Beschwerden zurückgegriffen werden muß.

Da aber andererseits bei der indirekten Beschwer die indirek-

650) BFH v.11.1.1967 BStBl 1967 III 215

vgl. auch FG Düsseldorf v.24.9.1969 EFG 1970, 131 Nr.140, das aber eine indirekte Beschwer mangels bindender Auswirkungen verneinte.

ebenso: Klempt-Meyer, Kostenrecht, S.144

Mattern-Meßmer, Tz.2543

Unzutreffend: BFH v.30.5.1961 BStBl 1961 III 523: Der BFH läßt im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid, in dem u.a. eine die Einkommensteuer erhöhende Änderung der DM-Eröffnungsbilanz wegen anderweitiger bindender Nachteile (vgl. oben S.138) bei der Vermögensabgabe erstrebt wird, diesen Umstand für den Streitwert ganz außer Betracht, da seiner Meinung nach die negative Folge des Klageantrags (erstrebte Steuererhöhung) ausgeglichen wird durch die Besserstellung bei der Vermögensabgabe. Es ist nicht möglich, einerseits eine (indirekte) Beschwer zu bejahen, andererseits aber einen Streitwert von Null festzusetzen.

651) BFH v.26.1.1970 BStBl 1970 II 493

ebenso v.Wallis-List in Hübschmann, Anm.25 zu § 140 FGO

652) Mittelbach, Streitwert, StB 1970, 232 f.; Mittelbach, Auswirkungen des Bilanzzusammenhangs, DStR 1971, 743 ff. (750 f.)

ten Nachteile den direkten Vorteil übersteigen müssen⁶⁵³⁾, kann für die Wertberechnung der unmittelbare Erhöhungsantrag insofern als Hilfsgröße Verwendung finden, als die indirekten Nachteile mindestens größer sind als der direkte Vorteil, der wiederum wertmäßig mit dem Erhöhungsbegehren übereinstimmt. Streitwert ist daher die um die unmittelbare Steuererhöhung verminderte Steuerermäßigung in künftigen Jahren⁶⁵⁴⁾.

Man wird aber dann von diesem Grundsatz abgehen müssen und den Erhöhungsbetrag als Wert der indirekten Beschwer zulässigerweise ansetzen dürfen, wenn eine zuverlässige Schätzung der künftigen Steuerermäßigung nicht möglich ist⁶⁵⁵⁾, weil die Beschwer auf jeden Fall mindestens so groß ist wie die beantragte Steuererhöhung. In der Regel ist der Beschwerwert und somit der Streitwert darüber festzusetzen.

Treffen die direkte und die indirekte Beschwer zusammen, indem der Steuerpflichtige mit der Anfechtungsklage in einem Streitpunkt wegen indirekter Beschwer eine Erhöhung der Steuer und in einem anderen Streitpunkt auf Grund direkter Beschwer eine Herabsetzung der Steuer begehrt, so müssen für die Streitwertermittlung beide Beschwerungen addiert, nicht aber saldiert werden⁶⁵⁶⁾. Eine Saldierung kann nur bei der

Begründetheitsprüfung erfolgen, wenn sich beide Beschwerungen als rechtswidrig erwiesen haben.

3) Streitwert bei fehlender Beschwer

Die systematisch begründete Identität von Beschwer(wert) und Streitwert scheint dann nicht mehr in vollem Umfang zu bestehen, wenn es an einer Beschwer fehlt und der Rechtsbehelf infolgedessen als unzulässig abzuweisen ist. Die mangelnde

653) vgl. oben S. 99

654) so zu Recht Mittelbach, Urteilsanmerkung, StRK-Anm. § 6 Abs.1 S.2 KStG R.169 (S.7 f.)

655) so BFH v.19.5.1971 BStBl 1971 II 691

656) BFH v.19.5.1971 a.a.O. (Fn.655)

Beschwer würde eigentlich zu einem Streitwert von Null führen, was bedeuten würde, daß wegen fehlender Beschwer unzulässige Rechtsbehelfe für den Rechtsbehelfsführer kostenfrei wären. Um den dadurch möglichen Mißbrauch der Rechtspflege zu verhindern, ist in derartigen Fällen nach ständiger Rechtsprechung⁶⁵⁷⁾ der Streitwert im Wege der Fiktion zu ermitteln, indem man an den Wert der geltend gemachten Beschwerde anknüpft, ohne aber noch wie bei der Beschwer als Zulässigkeitsvoraussetzung auf die tatsächliche Existenz der Beschwer abzustellen. Allein diese Lösung entspricht auch der Forderung des § 140 Abs.3 FGO nach der Berücksichtigung der Sachanträge für den Streitwert. An der Maßgeblichkeit der Beschwer für den Streitwert ändert sich jedoch nichts.

II Beschwer durch die Streitwertfestsetzung

Eine Festsetzung des nach den aufgezeigten Grundsätzen zu ermittelnden Streitwertes kann sowohl im Vorverfahren als auch im gerichtlichen Verfahren erfolgen, so daß die daraus sich ergebende Beschwer in beiden Fällen zu untersuchen ist.

1) Streitwertfestsetzung im Vorverfahren

Nach § 255 AO hat die über den außergerichtlichen Rechtsbehelf befindende Behörde unter der in § 255 Abs.1 S.1 2.HS AO genannten Voraussetzung den Streitwert festzusetzen. Diese Feststellung ist inhaltlich zwar eine Nebenentscheidung, ver-

657) BFH v.21.1.1959 - n.v. -
BFH v.2.3.1961 HFR 1961, 164
BFH v.26.5.1965 BStBl 1965 III 490
BFH v.26.1.1970 BStBl 1970 II 493
FG Freiburg v.11.4.1957 EFG 1957, 324 Nr.406
so auch Klemp-Meyer, Kostenrecht, S.144

fahrensmäßig aber gem. § 255 Abs.2, 3 AO selbständig anfechtbar⁶⁵⁸⁾. Die (zu hohe) Streitwertfestsetzung beschwert den Rechtsbehelfsführer, wenn er zur Kostentragung verpflichtet ist (§ 251 AO), da die Höhe der zu zahlenden Gebühr (§ 250 AO) abhängig ist von der Streitwerthöhe. Diese Beschwerde wird nicht berührt durch ein in der Hauptsache sich anschließendes gerichtliches Verfahren, denn wegen der Selbständigkeit des Verfahrens der außergerichtlichen Streitwertfestsetzung kann das FG im Rahmen des Hauptsacheverfahrens darüber keine Entscheidung treffen⁶⁵⁹⁾, sondern nur den Streitwert für seine Instanz festsetzen⁶⁶⁰⁾.

Einen vom FA zu niedrig festgesetzten Streitwert kann mangels Beschwerde weder der Steuerpflichtige noch dessen Bevollmächtigter im Gegensatz zur gerichtlichen Streitwertfestsetzung⁶⁶¹⁾ anfechten, da der Streitwert für die Gebühren des Bevollmächtigten im Vorverfahren nicht maßgebend ist⁶⁶²⁾.

2) Streitwertfestsetzung im finanzgerichtlichen Verfahren

Gegen die nach § 146 Abs.1 FGO erfolgte finanzgerichtliche

-
- 658) vgl. auch BFH v.16.2.1960 BStBl 1960 II 145
Meßmer, Kostenentscheidungen, StuW 1960, 429 ff. (434 ff.)
- 659) vgl. Offerhaus, Die Streitwertanfechtung, DStR 1968, 149 ff. (149 f.)
Offerhaus, Zur Streitwertanfechtung, StB 1970, 84 ff.
Klempt-Meyer, Kostenrecht, S.139
kritisch Kraft, Kostenentscheidung und Streitwertfestsetzung, BB 1969, 173 ff. (176)
a.A.Hess.FG v.10.8.1966 EFG 1966, 474 Nr.526 -n.rkr.-
- 660) s.dazu die folgenden Ausführungen
- 661) s. unten S.227 f.
- 662) so Offerhaus a.a.O. (Fn.659)
Auch bei ausnahmsweiser Erstattung der Gebühren eines Bevollmächtigten nach § 139 Abs.3 S.3 FGO ist nicht die finanzbehördliche, sondern die finanzgerichtliche Streitwertfestsetzung maßgeblich, vgl. Kraft a.a.O. (Fn.659)
a.A. Klempt-Meyer, Kostenrecht, S.138 f.

Streitwertfestsetzung⁶⁶³⁾ ist gem. § 146 Abs.3 FGO die Beschwerde zulässig, soweit ein Prozeßbeteiligter durch die Streitwertfestsetzung beschwert ist.

Der Steuerpflichtige ist durch die zu hohe Streitwertfeststellung nur beschwert, wenn er die Gerichtskosten ganz oder teilweise zu tragen hat⁶⁶⁴⁾ und /oder durch einen Rechtsanwalt vertreten ist⁶⁶⁵⁾, da dessen Gebühren sich gem. § 9 Abs.1 BRAGEBO nach dem festgesetzten Streitwert richten. Eine zu niedrige Streitwertfeststellung beschwert den Kläger dagegen nur in Ausnahmefällen⁶⁶⁶⁾. So muß eine Beschwerde des Klägers anerkannt werden, wenn er obsiegt hat und mit seinem Prozeßbevollmächtigten eine (höhere) Honorarvereinbarung getroffen hat⁶⁶⁷⁾, da dann infolge des höheren Streitwertes der Gebührenersatzanspruch (§ 139 Abs.3 FGO) steigt und seine eigene Gebührenbelastung sich vermindert. Fehlt es an einer Honorarvereinbarung, kann der Kläger eine höhere Streitwertfestsetzung nicht etwa zugunsten seines

663) Ergeht keine Streitwertfestsetzung nach § 146 Abs.1 S.1 FGO, so ist für den Antrag auf eine Streitwertfestsetzung durch das Gericht als Spruchkörper nach § 146 Abs.1 S.2 FGO eine Beschwerde des Antragstellers erforderlich,

vgl. BFH v.4.2.1970 BStBl 1970 II 222

BFH v.10.3.1972 BStBl 1972 II 492

664) Das gleiche gilt für die beklagte Behörde,

vgl. BFH v.18.11.1970 BStBl 1971 II 154

665) vgl. BFH v.19.12.1969 BStBl 1970 II 324

666) vgl. BFH v.7.11.1969 BStBl 1970 II 217

Offerhaus, a.a.O. (Fn. 659)

Oswald, Zu niedrige Festsetzung des Streitwerts, DStR 1970, 31 ff.

667) BFH v.19.12.1969 a.a.O. (Fn.665)

BFH v.22.10.1971 BStBl 1972 II 181

Rechtsanwalts erreichen, da der Steuerpflichtige insoweit nicht beschwert ist⁶⁶⁸⁾.

Der bevollmächtigte Rechtsanwalt ist dagegen (nur) durch einen zu niedrigen Streitwert gem. § 9 Abs.2 BRAGebO selbständig beschwert⁶⁶⁹⁾. Zu dem gleichen Ergebnis wird man für die Bevollmächtigten i.S.d. § 107 a Abs.1 und Abs.3 Nr.2 AO auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung kommen müssen⁶⁷⁰⁾.

668) BFH v.19.12.1969 a.a.O. (Fn.665)

669) vgl. BFH v.19.12.1969 a.a.O. (Fn.665)

BFH v.22.10.1971 a.a.O. (Fn.667)

670) BFH v.16.2.1960 BStBl 1960 III 145

ebenso Offerhaus, Die Streitwertanfechtung, DStR 1968, 449 ff. (452)

kritisch o.Verf., Urteilsanmerkung, HFR 1970, 283 f.

Andererseits ist nach BVerfG v.12.1.1971 HFR 1971, 118 das Fehlen eines eigenen Beschwerderechts der Prozeßbevollmächtigten, die nicht Rechtsanwälte sind (so z.B. Steuerbevollmächtigte), nicht verfassungswidrig.

K Kurze Zusammenfassung

Eine Beschwerde kann sich nur auf einen ergangenen oder unterlassenen Steuerverwaltungsakt gründen, soweit dieser auf den Betroffenen (Adressat oder Nichtadressat) nachteilig einwirkt.

Eine direkte Beschwerde resultiert aus dem belastenden Ergebnisausspruch des Steuerverwaltungsaktes (z.B. Steuerfestsetzung bei Steuerbescheiden). Es fehlt an einer direkten Beschwerde, wenn keine Steuerfestsetzung erfolgte.

Eine indirekte Beschwerde liegt vor, wenn die in den Gründen des Steuerbescheides enthaltenen Besteuerungsgrundlagen zu anderweitigen gegenwärtigen oder zukünftigen Nachteilen führen, weil von den Gründen eine Bindung ausgeht. Ein Nachteil besteht auch dann, wenn die Änderung des beschwerenden Merkmals eine höhere unmittelbare Steuerfestsetzung auslöst (Anfechtung der zu niedrigen Steuerfestsetzung).

Eine derartige zu einer indirekten Beschwerde führende Bindung enthält z.B. der Grundsatz des Bilanzzusammenhangs, nach hier vertretener Auffassung die Verlustfeststellung für den Verlustabzug auch dann, wenn die Feststellung in den Gründen des Steuerbescheides erfolgt, ferner die Feststellung des nicht entnommenen Gewinns nach § 10 a EStG.

Bindungen zwischen verschiedenen Steuerarten bestehen in der Regel nicht, das gleiche gilt für Auswirkungen im nichtsteuerlichen Bereich.

Feststellungen in Grundlagenbescheiden führen zu einer Beschwerde, wenn sie sich auf die Folgebescheide nachteilig auswirken. Weil eine einwandfreie Ermittlung der nachteiligen Auswirkungen meist nicht möglich ist, ist die Beschwerde weiter zu fassen (so bei Gewinnfeststellungs-

bescheiden) als bei der indirekten Beschwerde bei Steuerbescheiden. Diese weite Beschwerde wird nochmals erweitert bei Einheitswertfeststellungen auf Grund ihrer größeren Auswirkungen.

Soweit Grundlagenfeststellungen erfolgt sind, wird die Beschwerde von den Folgebescheiden auf diese vorverlagert.

Einspruchsentscheidungen enthalten grundsätzlich keine selbständige Beschwerde, sondern vergrößern oder verkleinern die Beschwerde des ursprünglichen Steuerverwaltungsaktes. Eine eigene Beschwerde ist nur bei einer unzulässigen Einspruchsentscheidung oder der erstmaligen Beschwerung eines Dritten anzuerkennen.

Die mit dem Rechtsbehelf angefochtene Beschwerde bestimmt den Umfang des Streitgegenstandes. Das Verbot der reformatio in peius steht auch im Fall der indirekten Beschwerde der Beseitigung der Beschwerde durch das Gericht nicht entgegen.

Die Beschwerde kann sowohl vor als auch nach Klageerhebung entfallen oder sich verringern. Wird der anzufechtende Steuerverwaltungsakt durch einen anderen ersetzt, so bemißt sich die Beschwerde nach diesem. War der geänderte Steuerbescheid unanfechtbar, ist bei einer Vergrößerung der Beschwerde nur der Erhöhungsbetrag anfechtbar, bei einer Verminderung der gesamte verminderte Betrag.

Bei der Änderung nach Erhebung eines Rechtsbehelfs entfällt die angefochtene Beschwerde, wenn der Änderungsbescheid nicht in das Verfahren einbezogen wird. Die Erledigung der Hauptsache hat den Wegfall der Beschwerde zur Voraussetzung.

Die aus der Kostenentscheidung der außergerichtlichen

Rechtsbehelfsentscheidung resultierende Beschwer kann selbständig, die aus der gerichtlichen Kostenentscheidung sich ergebende kann nur zusammen mit der Hauptentscheidung angefochten werden, es sei denn, daß es an einer Beschwer durch die Hauptsacheentscheidung fehlt.

Der Wert der Beschwer bildet den Streitwert. Die gerichtliche oder außergerichtliche Streitwertfestsetzung stellt einen eigenen Beschwergrund dar.

LITERATURVERZEICHNIS

A Kommentare

- Barske-Woerner Finanzgerichtsordnung, Stuttgart 1966
- Baumbach-Lauterbach Zivilprozeßordnung, 30. Aufl., München-Berlin 1967
zitiert: Baumbach-Lauterbach
- Becker Die Reichsabgabenordnung, 6. Aufl., Berlin 1928
zitiert: Becker
- Becker-Riewald-Koch Reichsabgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, Bd. III, 9. Aufl., Köln-Berlin-Bonn-München 1968
zitiert: Becker-Riewald-Koch
- Berger Die Reichsabgabenordnung nach ihren Schwerpunkten für die Praxis, 4. Aufl., Straubing 1970
zitiert: Berger, AO
- Berger Der Steuerprozeß, München-Berlin 1954
zitiert: Berger, Steuerprozeß
- Blümich-Boyens-Steinbring-Klein-Hübl Gewerbesteuergegesetz, 8. Aufl., Berlin-Frankfurt/Main, 1968
zitiert: Blümich-Boyens-Steinbring-Klein-Hübl
- Blümich-Falk Einkommensteuergesetz, 10. Aufl., Bd. I, München 1971
zitiert: Blümich-Falk
- Eyermann-Fröhler Verwaltungsgerichtsordnung, 5. Aufl., München 1971
zitiert: Eyermann-Fröhler
- Görg-Müller Finanzgerichtsordnung, Darmstadt 1966
zitiert: Görg-Müller
- Harmening Lastenausgleich-Kommentar, 1.-48. Lfg., München 1972
zitiert: Harmening
- Hartmann-Böttcher-Grass Großkommentar zur Einkommensteuer, 1.-33. Lfg., Stuttgart 1955-1971
zitiert: Nissen in Hartmann-Böttcher-Grass

- Herrmann-Heuer Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 1.-97. Lfg., 14.Aufl., Köln 1950 - 1971
zitiert: Herrmann-Heuer
- Hübschmann-Hepp-
Spitaler Kommentar zur Reichsabgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, 1.-70. Lfg., 1.-6.Aufl., Köln 1951 - 1972
zitiert: Paulick in Hübschmann (§§ 160 - 227 AO)
v.Wallis in Hübschmann (§§ 112 - 159, 228 - 324 AO)
von Wallis-List in Hübschmann (FGO)
- Keidel Freiwillige Gerichtsbarkeit, 9.Aufl., München-Berlin 1967
zitiert: Keidel, FGG
- Kleinknecht Strafprozeßordnung, 30. Aufl., München 1971
zitiert: Kleinknecht
- Koehler Verwaltungsgerichtsordnung, Berlin-Frankfurt 1960
- Kommentar Kommentar zum Bonner Grundgesetz, 1.-28. Lfg., Hamburg 1950 ff.
zitiert: Bonner Kommentar
- Kühn-Kutter Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung 10.Aufl., Stuttgart 1970
zitiert: Kühn-Kutter
- Lademann-Lenski-Brockhoff Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 1. - 17.Lfg., 3.Aufl., Stuttgart-München-Hannover, 1963-1972
zitiert: Lademann-Lenski-Brockhoff
- Lechner Bundesverfassungsgerichtsgesetz, 2.Aufl., München 1967
zitiert: Lechner, BVerfGG
- Lenski-Steinberg Kommentar zum Gewerbesteuerengesetz, 1.-3. Aufl., Köln 1957 - 1971
zitiert: Lenski-Steinberg
- Littmann Das Einkommensteuerrecht, 10.Aufl., Stuttgart 1972
zitiert: Littmann

Maeder-Mittelsteiner	Finanzgerichtsordnung, Baden-Baden 1969 zitiert: Maeder-Mittelsteiner
Mattern-Meßmer	Abgabenordnung, Bonn 1964 zitiert: Mattern-Meßmer
Maunz-Dürig	Grundgesetz, 2.Aufl., 1.-11.Lfg., München-Berlin 1966 - 1970 zitiert: Maunz-Dürig
Müthling	Gewerbsteuergesetz, 2.Aufl., 1.-9.Lfg. München 1965-1972 zitiert: Müthling
Nieberl	Reichsabgabenordnung, 3.Aufl., Berlin-Leipzig 1932
Peters-Sautter-Wolff	Kommentar zur Sozialgerichtsbarkeit, 4.Aufl., Stuttgart 1970 zitiert: Peters-Sautter-Wolff
Rau-Dürrwächter-Flick-Geist	Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer) - Kommentar, 1.-13.Lfg., Köln 1967 - 1972 zitiert: Rau-Dürrwächter-Flick-Geist
Redeker-v.Oertzen	Verwaltungsgerichtsordnung, 4.Aufl., Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz 1971 zitiert: Redeker-v.Oertzen
Stein-Jonas	Zivilprozeßordnung, 19. Aufl., 1964 ff. zitiert: Stein-Jonas, ZPO
Thomas-Putzo	Zivilprozeßordnung, 4.Aufl., München 1970 zitiert: Thomas-Putzo
Tipke-Kruse	Reichsabgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, 2.-5.Aufl., Köln 1965 - 1972 zitiert: Tipke-Kruse
Ziemer-Birkholz	Finanzgerichtsordnung, 2.Aufl., München 1970 zitiert: Ziemer-Birkholz

B Lehrbücher und Monographien

- Bachof Verfassungsrecht, Verwaltungsrecht, Ver-
fahrensrecht in der Rechtsprechung des
Bundesverwaltungsgerichts, Bd.I, 3.Aufl.,
Tübingen 1966, Bd.II, Tübingen 1967
zitiert: Bachof, Verfahrensrecht
- Bettermann Die Beschwerde als Klagevoraussetzung,
Tübingen 1970
- Boeker Kostenrecht im steuerlichen Rechtsmittel-
verfahren, 2.Aufl., Heidelberg 1964
zitiert: Boeker, Kostenrecht
- Bühler-Scherpf Bilanz und Steuer, 7.Aufl., München 1971
- Bühler-Strickrodt Steuerrecht, Bd.I, Allgemeines Steuer-
recht, 3.Aufl., Wiesbaden 1960
zitiert: Bühler-Strickrodt, Bd. I
- Conrad Deutsche Rechtsgeschichte, Bd.I, Frühzeit
und Mittelalter, Karlsruhe 1954,
zitiert: Conrad, Deutsche Rechtsgeschichte
- Creifelds Rechtswörterbuch, München 1968
- Engelhardt Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik
Deutschland, Bad Homburg v.d.H.-Berlin-
Zürich 1968
zitiert: Engelhardt, Kirchensteuer
- Erichsen Verfassungs- und verwaltungsrechtsge-
schichtliche Grundlagen der Lehre vom feh-
lerhaften belastenden Verwaltungsakt
und seiner Aufhebung im Prozeß, Frankfurt/
Main 1971
zitiert: Verwaltungsrechtsgeschichtliche
Grundlagen
- Grunsky Grundlagen des Verfahrensrechts, Biele-
feld 1970
zitiert: Grunsky, Grundlagen
- Henke Das subjektive öffentliche Recht, Tübin-
gen 1968
- Hesselberger Die Lehre vom Streitgegenstand, Köln-Berlin-
Bonn-München 1970

Kaser	Das römische Zivilprozeßrecht, München 1966
Klempt-Meyer	Das Kostenrecht des Steuerprozesses, Stuttgart 1969 zitiert: Klempt-Meyer, Kostenrecht
Kruse	Steuerrecht Bd. I, Allgemeiner Teil, 2.Aufl., München 1969 zitiert: Kruse, Steuerrecht I
Maunz	Deutsches Staatsrecht, 17.Aufl., München 1969 zitiert: Maunz, Deutsches Staatsrecht
v.Mutius	Das Widerspruchsverfahren der VwGO als Verwaltungsverfahren und Prozeßvoraus- setzung, Berlin 1969 zitiert: v.Mutius, Widerspruchsverfahren
Niemeyer	Der Gegenstand des Verfahrens bei der Anfechtung von Steuerbescheiden, Düssel- dorf 1962
Ohndorf	Die Beschwer und die Geltendmachung der Beschwer als Rechtsmittelvoraussetzungen im deutschen Zivilprozeß, Berlin 1972 zitiert: Ohndorf, Beschwer im Zivil- prozeß
Otto	Die Nachfolge in Öffentlich-rechtliche Positionen des Bürgers, Berlin 1971
Paulick	Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, Köln-Berlin-Bonn-München 1971 zitiert: Paulick, Allgemeines Steuerrecht
Paulick	Grundriß der Finanzgerichtsordnung, Köln- Berlin-Bonn-München 1971 zitiert: Paulick, FGO
Pfander	Die Zusage im öffentlichen Recht, Berlin 1970
Stein	Lehrbuch des Staatsrechts, Tübingen 1968 zitiert: Stein, Staatsrecht
Sudau-Brauel	Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, 3.Aufl., Düsseldorf 1968 zitiert: Sudau-Brauel, FGO
Rimmelspacher	Zur Prüfung von Amts wegen im Zivilprozeß, Göttingen 1966 zitiert: Rimmelspacher, Prüfung von Amts wegen

Rosenberg-Schwab	Zivilprozeßrecht, 10.Aufl., München 1969
Rudolph	Über das Wesen der Beschwer im Rechtsmittelverfahren, Diss. Leipzig 1934 zitiert: Rudolph, Wesen der Beschwer
Ruppel	Die Erledigung des Finanzrechtsstreits in der Hauptsache, Köln 1972 zitiert: Ruppel, Erledigung der Hauptsache
Schick-Otto	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Köln 1971 zitiert: Schick-Otto, Einkommensteuer
Schwab	Der Streitgegenstand im Zivilprozeß, München-Berlin 1954
Segebrecht	Die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nach § 215 Abs.2 AO, Herne-Berlin 1967
Stephan	Das Rechtsschutzbedürfnis, Berlin 1967
Stich	Die Beschwer im Verwaltungsprozeß, Diss. München 1963
Ule	Verwaltungsprozeßrecht, 5.Aufl., München 1971
Wagner	Die Bindung der Finanzbehörden und Finanzgerichte an Entscheidungen anderer Behörden und Gerichte, Diss. Frankfurt/Main 1966 zitiert: Wagner, Bindung der Finanzbehörden und -gerichte
Weissmann	Die Beschwer als Berufungsvoraussetzung im deutschen Zivilprozeß, Diss. Heidelberg 1911 zitiert: Weissmann, Beschwer als Berufungsvoraussetzung
Weyreuther	Revisionszulassung und Nichtzulassungsbeschwerde in der Rechtsprechung der obersten Bundesgerichte, München 1971 zitiert: Weyreuther, Revisionszulassung und Nichtzulassungsbeschwerde
Woerner	Die Zurücknahme und Änderung von Steuerverwaltungsakten, 3.Aufl., Stuttgart 1971 zitiert: Woerner, Zurücknahme und Änderung
Zierner-Haarmann	Einspruch, Beschwerde, Klage in Steuer-sachen, Bd.I, Bonn-München 1967 zitiert: Zierner-Haarmann, Einspruch, Beschwerde, Klage

C Aufsätze und Urteilsanmerkungen in Zeitschriften und
sonstigen Periodica

- Baur Zur "Beschwer" im Rechtsmittelverfahren
des Zivilprozesses
in Festschrift für Friedrich Lent, München-
Berlin 1957, S.1 ff.
zitiert: Baur, Festschrift für Lent
- Berg Zulässigkeitsvoraussetzungen im Zivil-
prozeß
in JuS 1969, 123 ff.
zitiert: Berg, Zulässigkeitsvoraussetzungen
- Bettermann Klagebefugnis und Aktivlegitimation im
Anfechtungsprozeß
in Staatsbürger und Staatsgewalt, Bd. II,
Karlsruhe 1963, S.449 ff.
zitiert: Bettermann, Klagebefugnis
- Bettermann Die Beschwerde als Rechtsmittelvoraussetzung
im deutschen Zivilprozeß
in ZZP 82 (1969), 24 ff.
zitiert: Bettermann, Beschwerde als Rechts-
mittelvoraussetzung
- Birkholz Änderung von Gewerbesteuermeßbescheiden
von Amts wegen
in BB 1967, 329
zitiert: Birkholz, Änderung von Gewerbe-
steuermeßbescheiden
- Birkholz Stichwort "Beschwer"
in Handwörterbuch des Steuerrechts und
der Steuerwissenschaften, Bd. I, München
1972, S.146
- Brox Die Beschwerde als Rechtsmittelvoraussetzung
in ZZP 81 (1968), 379 ff.
- Burchardi Zulässigkeitsvoraussetzungen der Untätig-
keitsklage nach § 23o Abs.2 AO
in StuW 1967, 347 ff.
zitiert: Burchardi, Zulässigkeitsvoraus-
setzungen
- Dapprich Das sozialgerichtliche Klagensystem
in SGB 1961, 97 ff.
zitiert: Dapprich, Klagensystem

- Delhey Anfechtung von Berichtigungsbescheiden
in DStZ 1943, 154 ff.
- Deselaers Beschränkung der Anfechtung von Berichtigungsbescheiden durch § 234 AO
in StuW 1956, 379 ff.
- Dürschke Die Rechtsmittelbefugnis der Gemeinden
im Gewerbesteuermeßbetragsverfahren
in FR 1963, 546 ff.
zitiert: Dürschke, Rechtsmittelbefugnis
der Gemeinden
- Eisenberg Die Finanzgerichtsordnung und das Problem
der "Saldierung"
in DB 1967, 1238 ff.
- Eisenberg Fünf Jahre Finanzgerichtsordnung; Überle-
gungen und Anregungen zur Verbesserung
des finanzgerichtlichen Rechtsschutzes
in FR 1971, 12 ff.
zitiert: Eisenberg, Fünf Jahre FGO
- Engelhardt Zur Klagebefugnis im Verwaltungsprozeß
in JZ 1961, 588 ff.
zitiert: Engelhard, Klagebefugnis
- Erichsen Streitwert und Kirchensteuer
in FR 1955, 288 und 418 f.
- Fichtelmann Erledigt sich das Haftungsverfahren in
der Hauptsache durch Zahlung der Steuer?
in FR 1965, 106 ff.
- Fischer Die prozessuale Stellung der ertragsbe-
rechtigten Gemeinde nach § 40 Abs.3,
§ 60 Abs.2 FGO
in StuW 1972, 63 ff.
zitiert: Fischer, Prozessuale Stellung
der Gemeinde
- Fließbach Erläuterungen zur Rechtsprechung
in StuW 1957, 367 ff.
- Frenkel Erhöhung des Steuerbetrages auf Antrag
in BB 1968, 1318
- Ganssmüller Urteilsanmerkung zu BFH v.10.1.1964
(BStBl 1964 III 144)
in StRK-Anm. zu § 231 AO R.2
zitiert: Ganssmüller, Urteilsanmerkung

- Ganssmüller Urteilsanmerkung zu BFH v.29.6.1966
(BStBl 1967 III 180)
in StRK-Anm. zu § 231 AO R.7
zitiert: Ganssmüller, Urteilsanmerkung
- Gänger Die Erledigung der Hauptsache im finanz-
gerichtlichen Verfahren
in StB 1969, 1 ff.
zitiert: Gänger, Erledigung der Hauptsache
- Geist Die Wirkungen des § 232 Abs.1 AO und des
§ 42 Abs.1 FGO bei Feststellungsbescheiden
im Sinne der §§ 214, 215 AO
in DStR 1967, 723 ff., 764 ff.
zitiert: Geist, Wirkungen des § 232 Abs.1
AO
- Geist Die Erledigung der Hauptsache im Verfah-
ren vor den Gerichten der Finanzgerichts-
barkeit
in DStR 1969, 24 ff.
zitiert: Erledigung der Hauptsache
- Genest Kann ein ohne Begründung eingelegter Ein-
spruch als unzulässig verworfen werden?
(Die Stellung der § 231 AO, § 42 Abs.2 FGO)
in StWa 1972, 72 f.
- Gericke Streitwert und Kirchensteuer
in FR 1955, 418
- Gericke Die Hilfsfunktion des § 35 b GewStG
in FR 1964, 503 ff.
- Gierth Vom Sachbescheidungsinteresse
in DVBl 1967, 848 ff.
- Gräber Beschwer bei Freistellung von der Steuer
oder zu niedriger Steuerfestsetzung?
in DStR 1967, 271 ff.
zitiert: Gräber, Beschwer
- Gräber Das finanzgerichtliche Revisionsverfahren
(§§ 122 - 127 FGO)
in DStR 1971, 620
zitiert: Gräber, Revisionsverfahren
- Grieger Zur gleichzeitigen Durchführung von Rechts-
mitteln gegen die Einkommensteuer, die ein-
heitliche Gewinnfeststellung und die Ge-
werbesteuer
in DStZ A 1960, 25 f.
zitiert: Grieger, Gleichzeitige Durchfüh-
rung von Rechtsmitteln

- Grieger Urteilsanmerkung zu BFH v.11.1.1967
(BStBl 1967 III 215)
in BB 1967, 276 f.
zitiert: Grieger, Urteilsanmerkung
- Groh Zur Beteiligung des Arbeitnehmers am
Lohnsteuerhaftungsverfahren des Arbeit-
gebers
in DStR 1969, 231 ff.
zitiert: Groh, Lohnsteuerhaftungsverfahren
- Grunsky Prozeß- und Sachurteil
in ZZP 80, 55 ff.
- Hartleb Beschwer als Sachentscheidungsvoraussetzung
im Rechtsmittelverfahren (§ 232 Abs.1 AO)
in StWa 1964, 87 ff.
zitiert: Hartleb, Beschwer
- Hartz Urteilsanmerkung zu BFH v.30.1.1958
(BStBl 1958 III 352)
in DB 1958, 824
zitiert: Hartz, Urteilsanmerkung
- Hartz Zur Stellung der Gemeinden im Gewerbe-
steuerverfahren
in DB 1962, 681 f.
zitiert: Hartz, Stellung der Gemeinden
- Haueisen Die Zulässigkeit der Aufhebungsklage im
sozialgerichtlichen Verfahren
in DOK 1955, 8 ff.
zitiert: Haueisen, Aufhebungsklage
- Hoffmann Die Rechtsschutzbehauptung im Verwaltungs-
prozeß
in VerwArch Bd. 53, 297 ff.
zitiert: Hoffmann, Rechtsschutzbehauptung
- Jessen Die Bezeichnung des Streitgegenstandes
in der Klageschrift
in FR 1971, 522 ff.
- Jüsgen Randbemerkungen zu § 35 b Gewerbesteuer-
gesetz
in DStZ A 1961, 305 f.
zitiert: Jüsgen, Randbemerkungen
- Kaatz Urteilsanmerkung zu BFH v.30.1.1958
(BStBl 1958 III 352)
in FR 1958, 542
zitiert: Kaatz, Urteilsanmerkung

- Kalbhenn Zur Streitwertbemessung bei einheitlicher Gewinnfeststellung
in DStZ A 1958, 140
zitiert: Kalbhenn, Streitwertbemessung
- Kraft Kostenentscheidung und Streitwertfestsetzung für die außergerichtlichen Rechtsbehelfe in Steuersachen
in BB 1969, 173 ff.
zitiert: Kraft, Kostenentscheidung und Streitwertfeststellung
- Krah Die Bedeutung des § 35 b GewStG für die Kostenentscheidung in Gewerbesteuersachen
in DStZ A 1956, 391 f.
zitiert: Krah, Bedeutung des § 35 b GewStG
- Kuehn Verfahrens-Voraussetzungen für Anfechtung und Rechtsbeschwerde in Zollsachen
in ZfZ 1943, 57 ff.
zitiert: Kuehn, Anfechtung in Zollsachen
- Lent Urteilsanmerkung zu BGH v.5.1.1955 (NJW 1955, 545)
in JZ 1955, 425
zitiert: Lent, Urteilsanmerkung
- Lindacher Urteilsanmerkung zu BAG v.28.11.1966 (NJW 1967, 648)
in NJW 1967, 1389 f.
zitiert: Lindacher, Urteilsanmerkung
- Martens Der Streitgegenstand im Steuerprozeß
in StuW 1966, 689 ff.
- Mathiak Die negative Steuerfestsetzung
in DStZ A 1971, 375 ff.
- Meder Die Popularklage
in BayVBl 1971, 324 ff.
- Meilicke-Hohlfeld Zur Frage der Rechtsmittelbefugnis der Gemeinden gegenüber Realsteuermeßbescheiden der Finanzämter
in Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, Gedenkschrift für Armin Spitaler, Köln 1965, S.153 ff.
zitiert: Meilicke-Hohlfeld, Rechtsmittelbefugnis der Gemeinden

- Meßmer Kostenentscheidungen, Streitwertfeststellungen und ihre selbständige Anfechtung
in StuW 1960, 429 ff.
zitiert: Meßmer, Kostenentscheidungen
- Mittelbach Streitwert, wenn eine Erhöhung der Steuer erstrebt wird
in StB 1970, 232 ff.
zitiert: Mittelbach, Streitwert
- Mittelbach Auswirkungen des Bilanzzusammenhangs auf den Steuerprozeß
in DStR 1971, 743 ff.
zitiert: Mittelbach, Auswirkungen des Bilanzzusammenhangs
- Mittelbach Urteilsanmerkung zu BFH v.23.9.1970 (BStBl 1971 II 64)
in StRK-Anm. § 6 Abs.2 S.2 KStG R.169
zitiert: Mittelbach, Urteilsanmerkung
- Niemeyer Beschwer und Verböserungsverbot im finanzgerichtlichen Verfahren
in FR 1970, 194 f.
zitiert: Niemeyer, Beschwer und Verböserungsverbot
- Offerhaus Die Streitwertanfechtung
in DStR 1968, 449 ff.
- Offerhaus Zur Streitwertanfechtung
in StB 1970, 84 ff.
- o.Verf. Rechtsmittel zur Erhöhung von Einheitswerten
in DStZ 1939, 587
- o.Verf. Urteilsanmerkung zu FG Nürnberg v.23.4.1956 (EFG 1956, 322 Nr.364)
in EFG 1956, 322
- o.Verf. Urteilsanmerkung zu BFH v.24.11.1967 (BStBl 1968 II 131)
in HFR 1968, 237
- o.Verf. Urteilsanmerkung zu BFH v.25.3.1969 (BStBl 1969 II 471)
in HFR 1969, 429
- o.Verf. Urteilsanmerkung zu BFH v.19.12.1969 (BStBl 1970 II 324)
in HFR 1970, 283 f.

- o.Verf. Urteilsanmerkung zu BFH v.18.2.1971
(BStBl 1971 II 496)
in HFR 1971, 393
- o.Verf. Urteilsanmerkung zu BFH v. 22.4.1971
(BStBl 1971 II 586)
in HFR 1971, 469
- o.Verf. Urteilsanmerkung zu BFH (Gr.S.) v.15.11.
1971 (BStBl 1972 II 120)
in DStZ A 1972, 157
- Oswald Fragen zur neuen Finanzgerichtsordnung
in StuW 1967, 561 ff.
- Oswald Auch eine zu niedrige Festsetzung des
Streitwerts kann unter Umständen ange-
fochten werden
in DStR 1970, 31 ff.
zitiert: Oswald, Zu niedrige Festsetzung
des Streitwerts
- Paulick Bindungsprobleme im Steuerrecht
in StbJb 1964/65, 351 ff.
- Popp Die Bedeutung des § 35 b GewStG
für die Kostenentscheidung in Gewerbe-
steuersachen
in DStZ A 1957, 118
zitiert: Popp, Bedeutung des § 35 b GewStG
- Raupach Die Einspruchsentscheidung als alleiniger
Klagegegenstand
in DStR 1970, 170 f.
zitiert: Raupach, Einspruchsentscheidung
- Reichel-Mittelstaedt- Der Streitwert im Steuerrecht
Redetzke in BB 1969, Beilage 8 zu Heft 31, 1 ff.
- Römer Bindung des Gewerbesteuermeßbescheides
an den Einkommensteuerbescheid
in BB 1963, 470
zitiert: Römer, Bindung
- Ruoff Urteilsanmerkung zu BFH v.1.2.1957
(BStBl 1957 III 90)
in DStRu 1957, 372 f.
zitiert: Ruoff, Urteilsanmerkung

- Rupp Kommentare zur Verwaltungsgerichtsordnung
in AöR Bd.88, 479 ff.
- Ruppel Vorbeugende Feststellungsklage im Steuer-
recht?
in FR 1971, 337
zitiert: Ruppel, Vorbeugende Feststellungs-
klage
- Schick Notwendigkeit und Funktion der Begründung
bei Verwaltungsakten
in JuS 1971, 1 ff.
zitiert: Schick, Begründung bei Ver-
waltungsakten
- Schick Rechtsschutzprobleme im gemeindlichen Haus-
halt- und Steuerrecht
in Festschrift für Wacke, Köln 1972, S.265
zitiert: Schick, Rechtsschutzprobleme
- Schneider Die Beschwer als Voraussetzung des Rechts-
mittelverfahrens
in DStZ A 1954, 329 ff.
zitiert: Schneider, Beschwer
- Seeliger Urteilsanmerkung zu BFH v.26.3.1971
(BStBl 1971 II 478)
in FR 1971, 536 ff.
zitiert: Seeliger, Urteilsanmerkung
- Spanner Verfassungsprozeß und Rechtsschutzbedürfnis
in Festschrift für Jahrreiss, Köln-Berlin-
Bonn-München 1964, S.411 ff.
- Spanner Probleme der Finanzgerichtsordnung
in StuW 1969, 11 ff.
- Stern Sachlegitimation, Prozeßführungsbefugnis
und Beiladung unter besonderer Berück-
sichtigung der Rechtsprechung des Bundes-
sozialgerichts
in Rechtsschutz im Sozialrecht (Beiträge
zum ersten Jahrzehnt der Rechtsprechung
des BSG), Köln-Berlin-Bonn-München 1965,
S.223 ff.
zitiert: Stern, Sachlegitimation
- Stobbe Rechtsbehelfe gegen Kostenentscheidungen
nach Zurücknahme von Einsprüchen oder
Beschwerden
in DStR 1970, 168 f.
zitiert: Stobbe, Rechtsbehelfe gegen Kosten-
entscheidungen

- Tipke Zur Methode der Prüfung der Zulässigkeit und Begründetheit von Rechtsmitteln in Steuersachen
in FR 1957, 289 ff.
zitiert: Tipke, Prüfung der Zulässigkeit
- Vangerow Erläuterungen zur Rechtsprechung
in StuW 1954, 610 ff.
zitiert: Vangerow, Erläuterungen
- Wallerath Zur Rechtsnatur der Einspruchsfrist
in DStR 1972, 195 ff.
- Wauer Die Beschwer als Voraussetzung des Rechtsmittelverfahrens
in DStZ 1943, 45 ff.
zitiert: Wauer, Beschwer
- Weidemann Zu § 40 FGO: Die Klage wegen zu niedriger Steuerfestsetzung und die Anfechtung der Begründung eines Steuerverwaltungsaktes
in VerwArch Bd.63 (1972), 55 ff.
zitiert: Weidemann, Klage wegen zu niedriger Steuerfestsetzung
- Weides Verwaltungsakt und Widerspruchsbescheid in der öffentlich-rechtlichen Arbeit
in JuS 1964, 446 ff.
zitiert: Weides, Verwaltungsakt und Widerspruchsbescheid
- Werner Urteilsanmerkung zu BVerwG v.10.12.1953 (NJW 1964, 653)
in NJW 1954, 653 f.
zitiert: Werner, Urteilsanmerkung
- Westerhausen Zur Festsetzung des Streitwerts
in DStRu 1956, 223 ff.
- Woerner Das außergerichtliche Vorverfahren
in BB 1966, 855 ff.
- Woerner Die Vorschrift des § 35 b GewStG in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs
in DStZ A 1966, 358 ff.
zitiert: Woerner, § 35 b GewStG in der Rechtsprechung des BFH

Rechtsprechungsverzeichnis

A Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
4. 3.1953	1 BvR 766/52	BVerfGE 2, 139
14. 5.1957	2 BvR 1/57	BVerfGE 6, 445
23.10.1958	1 BvR 458/58	BVerfGE 8, 222
12.11.1958	2 BvL 4, 26, 40/56, 1, 7/57	BVerfGE 8, 274 (326)
22. 6.1960	2 BvR 37/60	BVerfGE 11, 232 (233)
13.12.1961	1 BvR 1137/59, 278/60	BVerfGE 13, 248
27. 7.1962	1 BvR 330/61	BVerfGE 14, 260
5. 2.1963	2 BvR 21/60	BVerfGE 15, 275 ff.
6.11.1968	1 BvR 727/65	BVerfGE 24, 289
11. 3.1969	1 BvR 665/62, 152/69	BVerfGE 25, 296
4.6.1969	2 BvR 173, 295, 659, 660, 678, 729, 736, 735/66	BVerfGE 26, 116
12. 1.1971	1 BvR 781/70	HFR 1971, 118

B Entscheidungen des Bayerischen Verfassungsgerichtshofes

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
25. 1.1967	Vf 41-VI/55	DStZ B 1957, 141

C Entscheidungen des Reichsfinanzhofs

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
21. 5.1920	II A 92/20	RFHE 3, 38
5.11.1920	II A 257/20	RFHE 4, 172
28. 1.1921	II A 41/21	RFHE 4, 289
4.2. 1921	II A 229/20	RFHE 5, 10
3.11.1921	V A 56/21	RFHE 7, 206
23. 2.1922	VI A 16/21	RFHE 8, 220

- XXVIII -

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
6. 12.1922	VI A 272/22	StuW 1923, 300, Nr.284
25.5. 1923	V A 159/23	RFHE 12, 22o
3o.6. 1923	VI A 54/23	RFHE 12, 252
27.2. 1924	VI vA 1/24	RFHE 13, 227
21.5. 1924	VI eA 39/24	RFHE 14, 3
18.7. 1924	VI eA 84/24	RFHE 14, 114
11.3. 1925	VI A 59/25	RFHE 16, 77
3o.1o.1925	V eA 171/25	RFHE 17, 3o5
3. 5. 1927	VI A 569/26	- n.v. -
26.2. 1929	I Aa 8o3/28	RStBl 1929, 231
11.4. 1929	VI A 365/29	RStBl 1929, 369
18.9. 1929	VI A 1423/29	RStBl 1929, 625
18.5.1933	III A 411/31	RStBl 1933, 66o
26.1o.1933	III A 238/33	RStBl 1933, 1223
23.11.1933	III A 197/33	RStBl 1933, 13o8
6. 2. 1934	I A 78/33	RStBl 1934, 441
25.7. 1934	I A 194/33	RStBl 1934, 99o
23.1. 1935	VI A 1oo9/34	RStBl 1935, 32o
20.2. 1935	I A 27o/34	RStBl 1935, 46o
23.1o.1935	VI A 497/33	RStBl 1936, 152
16.12.1936	VI A 86o/36	RStBl 1937, 1o5
9. 3. 1937	I A 3o7/36	RStBl 1937, 68o
12. 5.1938	III 268/37	RStBl 1938, 529
28. 5.1938	Gr.S. D 3/38	RStBl 1938, 554
2o.1o.1938	III 148/38	RStBl 1938, 1155
23. 5.1939	III 138/38	RStBl 1939, 755
19.12.1939	I 54/39	RStBl 194o, 6o3
1o. 1.194o	VI 7o4/39	RStBl 194o, 134
26. 6.194o	VI 92/4o	RStBl 194o, 642
3o. 1.1941	III e 53/39	RStBl 1941, 122
27.11.1942	V 145/42	RStBl 1943, 36
21. 7.1943	VI 49/43	RStBl 1943, 7o9

D Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
20. 3.1952	V z 134/51 U	BStBl 1952 III 140
1. 4.1952	I 23/52 U	BStBl 1952 III 144
26. 9.1952	III 134/52 U	BStBl 1952 III 289
30.10.1952	IV 173/52 U	BStBl 1953 III 30
10. 6.1953	II 113/53 U	BStBl 1953 III 214
25. 8.1955	IV 410/55 U	BStBl 1955 III 298
22.11.1955	I 139/54 S	BStBl 1956 III 4
22.11.1955	I B 43/55 U	BStBl 1956 III 44
19. 6.1956	I 100/56	StRK § 232 AO a.F. R.3
29. 1.1957	I 181/55 U	BStBl 1957 III 151
1. 2. 1957	VI 112/55 U	BStBl 1957 III 90
24. 1.1958	VI 195/56 U	BStBl 1958 III 122
30. 1.1958	IV 572/56 U	BStBl 1958 III 352
16. 1.1959	III 20/58 U	BStBl 1959 III 119
21. 1.1959	VII 74/56	- n.v. -
10. 7.1959	VI 298/57	StRK § 32 EStG R.20
27.10.1959	I 131/58 U	BStBl 1961 III 286
15.12.1959	I 36/59 U	BStBl 1960 III 55
14. 1.1960	IV 108/58 U	BStBl 1960 III 137
16. 2.1960	I 10/58 S	BStBl 1960 III 145
25. 8.1960	IV 185/58 U	BStBl 1960 III 444
29. 9.1960	V 171/59	StRK § 103 AO R.13
30. 9.1960	III 439/58 U	BStBl 1961 III 38
26. 1.1961	IV 352/58	StRK § 34 I EStG R.16
1. 3. 1961	II 286/58	HFR 1961, 224
2. 3.1961	IV 169/59	HFR 1961, 164
2. 3.1961	IV 185/59	StRK § 232 AO a.F. R.22
17.3. 1961	VI 67/60 U	BStBl 1961 III 427
27. 4.1961	IV 336/59 U	BStBl 1961 III 281
12. 5.1961	III 296/59 U	BStBl 1961 III 340
30. 5.1961	IV 297/59 U	BStBl 1961 III 523
16. 8.1961	I B 148/60	HFR 1963, 110

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
25. 8.1961	VI 202/60 U	BStBl 1961 III 491
10.11.1961	III 279/58 S	BStBl 1962 III 145
23. 3.1962	III 335/59	HFR 1962, 355
18. 4.1962	II 109/61	HFR 1962, 242
25. 5.1962	I 129/59 S	BStBl 1962 III 497
6. 7. 1962	VI 324/60	HFR 1963, 245
19. 7.1962	V 268/59	HFR 1963, 150
20. 9.1962	IV 188/60 U	BStBl 1963 III 10
2. 10.1962	I 196/60 S	BStBl 1963 III 216
30.10.1962	I 287/61	- n.v. -
22. 3.1963	III 306/61 U	BStBl 1963 III 332
15. 5.1963	I 149/60	StRK § 232 AO a.F. R.25
14. 6.1963	VI 189/62 U	BStBl 1963 III 491
9. 7.1963	VII 191/58	HFR 1964, 54
26.7. 1963	VI 334/61 U	BStBl 1963 III 480
7. 8. 1963	II 39/62	HFR 1964, 178
14. 8.1963	V 132/59 U	BStBl 1963 III 445
22. 8.1963	IV 293/60, 226/50	StRK § 232 AO a.F. R.27
6. 11.1963	II 119/63	HFR 1964, 256
7. 11.1963	IV 21/62 S	BStBl 1964 III 70
10. 1.1964	VI 29/63 U	BStBl 1964 III 144
7. 2. 1964	III 230/61 U	BStBl 1964 III 180
9. 4.1964	V 180/63	StRK § 232 AO a.F. R.36
9. 7. 1964	IV 354/62	HFR 1965, 71
16. 7.1964	IV 449/61	HFR 1964, 440
30. 7.1964	IV 403/61 U	BStBl 1964 III 534
31. 7. 1964	VI 138/63	HFR 1965, 35
30. 9.1964	I 231, 232/62 U	BStBl 1965 III 54
12.11.1964	IV 129/61	HFR 1965, 283
13.11.1964	VI 308/63 U	BStBl 1965 III 68
13.11.1964	VI 270/63 U	BStBl 1965 III 237
13. 1.1965	I 413/62 U	BStBl 1965 III 149

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
18. 2.1965	IV 210/63	StRK § 4 EStG R.843
6. 5. 1965	IV 19/65 U	BStBl 1965 III 419
26. 5.1965	I 333/62	HFR 1965, 485
26. 5.1965	II 188/63 U	BStBl 1965 III 490
30. 6.1965	VI 83/64 U	BStBl 1965 III 524
9. 9. 1965	IV 40/65 U	BStBl 1965 III 667
12.10.1965	I 385/62 U	BStBl 1965 III 721
19.11.1965	VI 188/64 U	BStBl 1966 III 156
29.11.1965	Gr.S. 1/65 S	BStBl 1966 III 142
14.12.1965	VII 73/65	HFR 1966, 132
15.12.1965	I 139/63	HFR 1966, 213
12. 1.1966	I 184/63	BStBl 1966 III 270
13. 1.1966	IV 329/61	BStBl 1966 III 199
2. 3. 1966	I 16/65	BStBl 1966 III 317
21. 4.1966	V 200/63	BStBl 1966 III 415
26. 4.1966	I B 2/66	BStBl 1966 III 424
14. 7.1966	IV 46/64	BStBl 1966 III 609
13. 9.1966	I 204/65	BStBl 1966 III 694
29. 9.1966	IV 308/64	BStBl 1967 III 180
11.11.1966	VI R 68/66	BStBl 1967 III 214
16.12.1966	VI 363/65	BStBl 1967 III 271
11. 1.1967	I 49/64	BStBl 1967 III 215
18. 5.1967	IV 167/63	BStBl 1967 III 627
17.7.1967	Gr.S. 1/66	BStBl 1968 II 344
28. 9.1967	IV R 60/67	BStBl 1968 II 62
13.10.1967	III 25/63	BStBl 1968 II 182
15.11.1967	IV R 281/66	BStBl 1968 II 122
24.11.1967	III 38/63	BStBl 1968 II 131
30.11.1967	IV R 96/67	BStBl 1968 II 144
15. 2.1968	V B 46/67	BStBl 1968 II 413
21. 2.1968	I B 56/67	BStBl 1968 II 414
23. 2.1968	VI R 35/67	BStBl 1968 II 352
3. 5. 1968	III B 38/67	BStBl 1968 II 685

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
12. 6. 1968	II 155, 156/64	BStBl 1968 II 749
16.8.1968	III 101/65	BStBl 1968 II 806
22.8.1968	IV R 234/67	BStBl 1968 II 801
25.10.1968	III 142/65	BStBl 1969 II 167
22.11.1968	VI R 52/67	BStBl 1969 II 169
25.3.1969	II R 68/68	BStBl 1969 II 471
26.3.1969	VII R 16/67	BStBl 1969 II 470
7.5.1969	I R 47/67	BStBl 1969 II 464
14.5.1969	VII B 180/67	BStBl 1969 II 538
23.7.1969	I R 168/66	BFHE 96, 108
7.11.1969	III B 27/69	BStBl 1970 II 217
20.11.1969	I B 34/69	BStBl 1970 II 133
19.12.1969	III B 30/69	BStBl 1970 II 324
26.1.1970	IV 204/64	BStBl 1970 II 493
28.1.1970	I R 144/69	- n.v. -
29.1.1970	IV 162/65	BStBl 1970 II 623
4.2.1970	I R 101/66	BStBl 1970 II 222
14.4.1970	VII R 69/68	BStBl 1970 II 548
10.7.1970	VI B 2/69	BStBl 1970 II 686
5.8.1970	I R 12/69	BStBl 1970 II 785
24.9.1970	II R 37/70	BStBl 1971 II 112
21.10.1970	I R 81, 82, 92-94/68	BStBl 1971 II 30
18.11.1970	I B 29-31/70	BStBl 1971 II 154
18.12.1970	VI R 313/68	BStBl 1971 II 591
22.1.1971	III R 108/69	BStBl 1971 II 295
27.1.1971	I R 169/69	BStBl 1971 II 424
18.2.1971	IV 197/64	BStBl 1971 II 496
26.3.1971	VI R 131-135/68	BStBl 1971 II 478
22.4.1971	I R 16/71	BStBl 1971 II 586
19.5.1971	I B 9/71	BStBl 1971 II 691
27.5.1971	V R 109/70	BStBl 1971 II 649
24.6.1971	V R 101/68	BFHE 102, 327
23.7.1971	III R 86/69	BStBl 1971 II 797

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
14.9.1971	VIII 12/65	BStBl 1972 II 54
8.10.1971	III R 79/67	BStBl 1972 II 59
22.10.1971	II R 104/70	BStBl 1972 II 183
22.10.1971	III B 12/71	BStBl 1972 II 181
10.11.1971	I B 14/70	BStBl 1972 II 222
15.11.1971	Gr.S. 7/70	BStBl 1972 II 120
19.11.1971	III B 29/71	BStBl 1972 II 85
10.12.1971	III R 35/71	BStBl 1972 II 331
16.12.1971	IV R 221/67	BStBl 1972 II 182
10.3.1972	III B 28/70	BStBl 1972 II 492
23.3.1972	V R 35/1968	BStBl 1972 II 467
11.4.1972	VIII R 20/66	DStZ B 1972, 272

E Entscheidungen der Finanzgerichte

(Die Entscheidungen sind, soweit nichts anderes vermerkt, rechtskräftig)

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
FG Nürnberg	25.6.1953	I 217-219/52	EFG 1953, 2 Nr. 2 n.rkr.
FG Hannover	15.9.1953	I 73/53	EFG 1953, 40 Nr. 46 n.rkr.
FG Nürnberg	18.12.1953	I 336/53	EFG 1954, 63 Nr. 70
FG Schleswig-Holstein	22.2.1954	II 112/53	EFG 1954, 133 Nr. 151
FG Karlsruhe	11.5.1954	II 30-32/54	DStZ B 1954, 285
FG Nürnberg	27.1.1956	I 506/55	EFG 1956, 267 Nr. 305
FG Nürnberg	23.4.1956	I 180/55	EFG 1956, 322 Nr. 364
Hess.FG Kassel	14.9.1956	I 973/54	EFG 1957, 27 Nr. 35
FG Düsseldorf	30.10.1956	I 3-6/55 K	EFG 1957, 215 Nr. 274
FG Nürnberg	28.11.1956	IV 156/55	EFG 57, 144, Nr. 178
FG Freiburg	11.4.1957	II 54-55/57	EFG 1957, 324 Nr. 406
FG Stuttgart	17.12.1957	I 1125/57	EFG 58, 326 Nr. 403
FG Nürnberg	26.2.1958	IV 168/57	EFG 1958, 319 Nr. 396
FG Rheinland-Pfalz	16.10.1958	II 241/58	EFG 1959, 145 Nr. 180

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
Nieders.FG Hannover	12.11.1958	VII 294-300/58	EFG 1959, 183 Nr.229
Hess.FG Kassel	3.7.1959	III 438/59	EFG 1960, 32 Nr.38
FG Nürnberg	25.4.1960	I 94/57	EFG 1961, 11 Nr.14
FG Hamburg	9.9.1960	II 153/60	EFG 1961, 64 Nr.78
FG Kassel	20.12.1960	II 618/60	EFG 1961, 361 Nr.418
FG Hannover	26.4.1961	IV 344/56	EFG 1961, 565 Nr.644
FG Münster	28.2.1962	V-IIa 773- 779/59	EFG 1962, 356 Nr.384
FG Münster	28.2.1962	V-IIc 627- 632/59	EFG 1962, 357 Nr.386
FG München	17.7.1962	I 364/60	EFG 1963, 130, Nr.157
FG Düsseldorf Kammern in Köln	25.7.1962	VII 123/62 E	DStz B 1962, 399 - n.rkr. -
FG Nürnberg	28.8.1962	I 55/62	EFG 1963, 223 Nr.286
FG München	16.10.1962	II 458/61	EFG 1963, 225 Nr.292
FG Hamburg	28.11.1962	II 181/62	EFG 1963, 372 Nr.494
FG Hamburg	17.1.1963	I 140/62	EFG 1963, 434 Nr.578
FG Hamburg	30.5.1963	I 67/63	EFG 1964, 80 Nr.93
Nieders.FG Hannover	1.8.1963	VIII St 1/62	EFG 1964, 64 Nr.74
FG Hamburg	27.11.1963	IV 167/62 H	EFG 1964, 347 Nr.420
FG Nürnberg	17.12.1963	I 27-29/63	EFG 1964, 384 Nr.468
FG Nürnberg	10.4.1964	V/IV 196/60	EFG 1964, 563 Nr.690
FG Düsseldorf	27.5.1964	V 25/63 F	EFG 1965, 17 Nr.23
Hess.FG Kassel	28.10.1964	IV 736/63	EFG 1965, 180 Nr.212
Hess.FG Kassel	18.11.1965	I 608/65	EFG 1966, 179 Nr.191
Hess.FG Kassel	18.11.1965	I 777/65	EFG 1966, 179 Nr.192
FG Schleswig- Holstein	20.12.1965	IV 90-92/63	EFG 1966, 335 Nr.367
FG München	26.1.1966	III z 30/64	EFG 1966, 403 Nr.445
FG München	1.3.1966	II 128/64	EFG 1966, 434 Nr.481
FG Nürnberg	2.3.1966	V 294/65	EFG 1966, 277 Nr.306
FG Nürnberg	27.4.1966	V 27/66	EFG 1966, 473 Nr.525
Hessisches FG	10.8.1966	VI 135-139/65	EFG 1966, 474 Nr.526 - n.rkr. -
Nieders.FG	2.11.1966	IV 151-154/66	EFG 1967, 249 Nr.269

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
FG München	10.11.1966	VI 49/66	EFG 1967, 226 Nr.246
FG Baden- Württemberg	25.11.1966	I 348-349/66	EFG 1967, 247 Nr.266
FG Düsseldorf Senate in Köln	31.1.1967	VI 173/66 Bew	EFG 1967, 298 Nr.326
Hessisches FG	22.3.1967	VI 220-223/64	EFG 1967, 520 Nr.580
Hessisches FG	22.3.1967	VI 70/66	EFG 1967, 519 Nr.579
FG Nürnberg	7.4.1967	III 78/64	EFG 1967, 482 Nr.533
FG Hamburg	29.6.1967	II 214/65	EFG 1967, 634 Nr.708
Schleswig- Holst.FG	23.8.1967	II 27/65	EFG 1968, S.33 Nr.40 - n.rkr. -
FG München	13.10.1967	V 50/66	EFG 1968, 76 Nr.89
FG d. Saar- landes	24.10.1967	473/66	EFG 1968, 140 Nr.168
FG Hamburg	2.11.1967	I 167-172/67	EFG 1968, 93 Nr.110
FG Bremen	5.4.1968	I 38/66	EFG 1968, 425 Nr.473
FG Düsseldorf Senate in Köln	30.5.1968	VIII 470/67E	EFG 1969, 28 Nr.28
Schleswig- Holst. FG	5.7.1968	III 50/68	EFG 1968, 469 Nr.522
FG Hamburg	18.10.1968	I 244-248/67	EFG 1969, 84 Nr.88
FG Hamburg	25.11.1968	I 23/68	EFG 1969, 130 Nr.144
FG Berlin	24.1.1969	III 136/68	EFG 1969, 256 Nr.283
FG Düsseldorf Senate in Köln	27.1.1969	VII 233/67 E	EFG 1969, 304 Nr.335
FG Rheinland- Pfalz	21.5.1969	III 129/68	EFG 1969, 460 Nr.512 - n.rkr. -
FG Berlin	6.6.1969	III 155/68	EFG 1970, 86 Nr.91
Nieders.FG	11.6.1969	IV L 73/69	EFG 1969, 467 Nr.520
FG Bremen	26.6.1969	II 144/68	EFG 1969, 481 Nr.532
FG Hamburg	20.8.1969	III 22/68	EFG 1969, 508 Nr.563
FG Düsseldorf	24.9.1969	II 224/66 E	EFG 1970, 131 Nr.140
FG Hamburg	21.2.1969	I 143/67	EFG 1970, 177 Nr.188
Nieders.FG	20.2.1970	I 67/68	EFG 1970, 453 Nr.479
FG München	24.2.1970	VII 269 /69Gew	EFG 1970, 475 Nr.500
FG Rheinland- Pfalz	15.4.1970	III 100/69	EFG 1970, 527 Nr.554
FG Bremen	15.5.1970	II 129/69	EFG 1970, 508 Nr.534

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
FG Düsseldorf	30.6.1970	II 39-40/68 G	EFG 1971, 37 Nr.41 - n.rkr. -
FG Münster	8.10.1970	I 361/70 E	EFG 1971, 85 Nr.90
Hessisches FG	18.12.1970	III 1473/68	EFG 1971, 273 Nr.281 - n.rkr. -
FG Düsseldorf Senate in Köln	10.2.1971	VII 234/69 E	EFG 1971, 235 Nr.243
FG Münster	24.3.1971	VIII 1281/70 L	EFG 1971, 451 Nr.471 - n.rkr. -
FG des Saar- landes	7.5.1971	1/70	EFG 1971, 494 Nr.521
FG München	12.5.1971	I 37/71	EFG 1971, 546 Nr.575
FG Düsseldorf	23.6.1971	II 365/70 L	EFG 1971, 545 Nr.574
FG München	12.8.1971	IV 115/70 GrE 1,2	EFG 1972, 129 Nr.137 - n.rkr. -
FG Düsseldorf	15.9.1971	IX 315/70 E	EFG 1972, 70 Nr.74
FG Berlin	6.10.1971	VI 223/68	EFG 1972, 192 Nr.204
FG Nürnberg	3.11.1971	I 126/70	- n.v. -
FG Münster	22.11.1971	VII 180/70 F	DStZ B 1972, 155 - n.rkr. -
FG Münster	22.11.1971	VII 574/71 F	EFG 1972, 287 Nr.306
FG Düsseldorf Senate in Köln	24.11.1971	VI (VII) 21-22/ 65 F	EFG 1972, 133 Nr.142

F Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
31.3.1954	II C 66/53	BVerwGE 1, 99
12.4.1956	I A 6/55	BVerwGE 3, 237
3.7.1956	III C 102/55	BVerwGE 4, 16
11.2.1957	III C 268-269/56	BVerwGE 4, 283
28.1.1960	I A 17/57	BVerwGE 10, 122
13.1.1961	VII 219/59	BVerwGE 11, 331
29.11.1961	VI C 124/61	BVerwGE 13, 195
29.10.1963	VI C 198/61	BVerwGE 17, 87
30.11.1963	V C 219/62	HFR 1966, 195

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
20.3.1964	VII C 10/61	BVerwGE 18, 154
6.10.1964	V C 58/63	BVerwGE 19, 269
9.6.1967	VII C 18/66	BVerwGE 27, 181
24.10.1967	I C 64/65	DVB1 1968, 35
21.11.1967	I B 91/67	DÖV 1968, 214
29.3.1968	VII C 64/66	BVerwGE 29, 270
5.3.1971	VII C 44/68	DStZ B 1971, 482

G Entscheidungen der Verwaltungsgerichte

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
VG Minden	4.3.1964	3 K 257/62	DVB1 1965, 339
OVG Münster	23.6.1971	II B 96/71	KStZ 1971, 248
OVG Münster	30.6.1971	III A 359/62	DStZ B 1972, 15

H Entscheidungen des Bundessozialgerichts

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
28.1.1958	6 RKa 6/56	BSGE 6, 278
29.4.1958	3 RK 9/57	BSGE 7, 169
21.4.1961	7 RAR 40/59	BSGE 14, 164
28.4.1967	3 RK 26/63	DVB1 1968, 809

I Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
28.11.1966	5 AZR 190/66	NJW 1967, 648

K Entscheidungen des Bundesgerichtshofes

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
5.1.1955	IV ZR 238/54	NJW 1955, 545
18.1.1955	5 StR 499/54	NJW 1955, 639
24.11.1961	1 StR 140/61	NJW 1962, 404

L e b e n s l a u f

Am 13. Februar 1946 wurde ich als Sohn des Kaufmanns Julius Hahn und seiner Ehefrau Irmgard, geb. Bokoloh, in Bückeburg (Niedersachsen) geboren.

Vom Frühjahr 1952 bis Frühjahr 1956 besuchte ich die Volksschule in Bückeburg. 1956 trat ich in das Gymnasium Adolfinum in Bückeburg ein, wo ich am 26. Februar 1965 die Reifeprüfung ablegte.

Im Sommersemester 1965 begann ich mit dem Studium der Rechtswissenschaft an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, um nach drei Semestern das Studium an der Freien Universität Berlin für zwei Semester fortzusetzen. Zum Wintersemester 1967/68 kehrte ich an die Universität Erlangen-Nürnberg zurück und bestand dort am 1. Dezember 1969 die erste juristische Staatsprüfung.

Seit dem 25. September 1969 bin ich mit Ursula Hahn, geb. Werkstetter, verheiratet.

Vom 2. Februar 1970 an bin ich Rechtsreferendar.

Am Seminar für Deutsches und Internationales Steuerrecht der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität Erlangen-Nürnberg bin ich seit dem 1. Juni 1970 als wissenschaftliche Hilfskraft und seit dem 1. Juni 1971 als wissenschaftlicher Assistent tätig.

BAMBERGER FOTODRUCK · RUDOLF RODENBUSCH
8600 BAMBERG · Pöldorferstr. 88 Telefon 0951/31296